

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO – ECONÔMICO
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

DIEGO DARIO CEDRON

**PROPOSTA DE UM SISTEMA DE CUSTEIO PARA UMA EMPRESA DE
SERVIÇOS TURÍSTICOS MARÍTIMOS**

**FLORIANÓPOLIS
2009**

DIEGO DARIO CEDRON

**PROPOSTA DE UM SISTEMA DE CUSTEIO PARA UMA EMPRESA DE
SERVIÇOS TURÍSTICOS MARÍTIMOS**

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora: Professora Dra. Valdirene Gasparetto.

**FLORIANÓPOLIS
2009**

DIEGO DARIO CEDRON

**PROPOSTA DE UM SISTEMA DE CUSTEIO PARA UMA EMPRESA DE
SERVIÇOS TURÍSTICOS MARÍTIMOS**

Esta monografia foi apresentada no curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota final _____ atribuída pela banca examinadora constituída pelo(a) professor(a) orientador(a) e membros abaixo mencionados.

Florianópolis, SC, 29 de Setembro de 2009.

Professora Valdirene Gasparetto, Dra.
Coordenadora de Monografias do Departamento de Ciências Contábeis

Professores que compuseram a banca examinadora:

Professor(a) Valdirene Gasparetto, Dra.
Orientador(a)

Professor(a) Altair Borgert, Dr.
Membro

Professor(a) Rogério João Lunkes, Dr.
Membro

AGRADECIMENTOS

À minha esposa, pelo amor, compreensão, apoio incondicional, solidariedade. Por deixar de lado seus sonhos para que eu cumprisse os meus. Sua companhia me é essencial, todos os dias.

À minha filha Gabriela, por abrir mão de tantas brincadeiras para que eu pudesse concluir meus estudos.

À minha filha Manuela, porque sua vinda renovou as energias da nossa família.

À Tais e Alcides, porque mudaram a minha vida e da minha família. Obrigado pela enorme confiança e bondade, pelo desejo de melhorar o mundo. Minha gratidão é e será para sempre.

Aos meus pais.

À minha família no Brasil e na Argentina, pelo apoio.

À professora Valdirene Gasparetto, pela orientação, pelos conselhos, pela paciência, pelas críticas que me ajudaram a melhorar, pela preocupação constante pela qualidade. Sua dedicação foi fundamental.

Aos professores que realmente se esforçaram por transmitir os seus conhecimentos, com dedicação e interesse pela qualidade do curso.

Ao Sr. Mauro Pereira, pela inestimável ajuda cada vez que foi necessário pondo flexibilidade onde havia muita rigidez.

À Universidade Federal de Santa Catarina, que me ofereceu a possibilidade de crescer.

A Deus, Dele tudo depende.

“A felicidade que
o homem pode alcançar,
não está no prazer,
mas no descanso da dor”
John Dryden

RESUMO

CEDRON, Diego Dario. **Proposta de um sistema de custeio para uma empresa de serviços turísticos marítimos**. 2009. 86 p. Monografia. (Graduação em Ciências Contábeis), UFSC, Florianópolis, 2009.

Em um contexto de transformações constantes do mercado, as empresas precisam explorar e utilizar informações adequadas para melhorar o seu desempenho. Nesse sentido, este trabalho trata da utilização de informações de custos, aplicando um sistema de custeio em uma empresa prestadora de serviços turísticos marítimos, evidenciando os custos periódicos na prestação de serviços, para servir de apoio ao processo decisório. Quanto à metodologia, este trabalho classifica-se como pesquisa exploratória, utilizando estudo de caso. Trata-se, também, de uma pesquisa qualitativa e quantitativa. Para dar apoio ao estudo, este trabalho utiliza pesquisa bibliográfica e documental. O trabalho inicia com um breve histórico da contabilidade e a apresentação dos métodos de Custeio por Absorção, Custeio Variável e o Custeio Baseado em Atividades (ABC), através da exposição de conceitos de diferentes autores pesquisados. Durante o período de pesquisa foram obtidos, mediante análise de documentos e entrevistas com os gestores da empresa, os dados necessários para a mensuração dos custos, para a separação dos gastos fixos e variáveis, para a identificação das atividades nas diferentes Unidades da empresa, para a escolha do método adequado – no caso, um híbrido do Custeio Variável e do ABC - e dos direcionadores apropriados à realidade da empresa. Conhecer o custo das atividades e dos objetos de custeio, que no caso da empresa pesquisada são as embarcações, e das Unidades, em diferentes períodos, permite aos gestores identificar resultados por objeto, por Unidade e para a empresa como um todo, de modo a verificar a necessidade de mudança ou manutenção das atividades desenvolvidas, visando a melhoria na qualidade e dos resultados. Após a realização do estudo pôde-se verificar que, na Unidade Canasvieiras, a embarcação Santa Catarina obteve resultado abaixo do esperado, levando a empresa à adaptação do barco para empregá-lo noutra atividade. Na Unidade Centro, os resultados da embarcação Fantasia também geraram uma mudança na utilização desta. Assim, a partir dos resultados obtidos com o levantamento de custos, e confronto destes com as receitas, foi possível identificar oportunidades de melhoria do resultado da empresa, pelo redirecionamento das embarcações que vinham sendo empregadas em operações com menor nível de desempenho.

Palavras-chave: Contabilidade de custos. Métodos de custeio. Custeio por atividades.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Esquema Básico do Custeio por Absorção sem departamentalização	24
Figura 2: Método de Custeio por absorção com departamentalização	25
Figura 3: Apropriação do consumo dos recursos pelo ABC	31
Figura 4: Segunda versão do ABC	33
Figura 5: Participação dos setores da economia no PIB	37
Figura 6: Organograma da empresa	41
Figura 7: Evolução dos <i>overheads</i> durante o período pesquisado em todas as Unidades	44
Figura 8: Relação dos gastos indiretos por períodos sazonais.	49
Figura 9: Gastos dos objetos de custeio na Unidade Canasvieiras nos diferentes períodos.	61
Figura 10: Gastos do objeto de custeio na Unidade Barra da Lagoa nos diferentes períodos.	61
Figura 11: Gastos do objeto de custeio na Unidade Centro nos diferentes períodos.	61
Figura 12: Faturamento no período pesquisado.....	63
Figura 13: Quantidade de passageiros transportados nas três Unidades.....	65
Figura 14: Lucro operacional líquido anual por Unidade e por objeto de custeio	70
Figura 15: Lucro operacional líquido anual na Unidade Centro.....	71
Figura 16: Margem de Contribuição anual por objeto de custeio.	74

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Etapas seguidas para a apuração dos custos na empresa.	16
Quadro 2: Custeio Variável	27
Quadro 3 : Objetos de custeio	43
Quadro 4: Valor total de overheads e remuneração.....	45
Quadro 5: Relação das atividades desenvolvidas na empresa.	45
Quadro 6: Relação de direcionadores para cada item de gasto.....	46
Quadro 7: Valor total do custo das atividades.	48
Quadro 8: Relação de direcionadores de segundo estágio.....	50
Quadro 9: Valores de <i>overheads</i> por objeto de custeio.	51
Quadro 10: Relação de gastos fixos diretos (média mensal alta temporada).	52
Quadro 11: Relação de gastos fixos diretos (média mensal alta temporada).	52
Quadro 12: Relação de gastos fixos diretos (média mensal média temporada).	52
Quadro 13: Relação de gastos fixos diretos (média mensal baixa temporada).....	53
Quadro 14: Relação de gastos fixos diretos com remuneração para o ano inteiro. ...	53
Quadro 15: Relação de gastos com manutenção para o ano inteiro.....	54
Quadro 16: Relação de gastos variáveis (ano inteiro).....	55
Quadro 17: Relação de gastos variáveis (média mensal alta temporada).	55
Quadro 18: Relação de gastos variáveis (média mensal média temporada).	55
Quadro 19: Relação de gastos variáveis (média mensal baixa temporada).....	55
Quadro 20: Relação de gastos com combustível.	56
Quadro 21: Comissões pagas a terceiros.	57
Quadro 22: Comissões pagas a vendedores da empresa.....	57
Quadro 23: Custo total por objeto de custeio (ano inteiro)	58
Quadro 24: Custo total por objeto de custeio (média mensal alta temporada)	59
Quadro 25: Custo total por objeto de custeio (média mensal média temporada)	59
Quadro 26: Custo total por objeto de custeio (média mensal baixa temporada)	60
Quadro 27: Cálculo do custo unitário por passageiro transportado.....	62
Quadro 28: Faturamento anual por objetos de custeio e passageiros transportados.	64
Quadro 29: Faturamento por períodos e por objetos de custeio e passageiros transportados (média mensal.	64
Quadro 30: Demonstração do resultado do exercício para o ano inteiro.....	66
Quadro 31: Demonstração do resultado do exercício para alta temporada (média mensal).....	67
Quadro 32: Demonstração do resultado do exercício para média temporada (média mensal).....	68
Quadro 33: Demonstração do resultado do exercício para baixa temporada (média mensal).....	69
Quadro 34: Cálculo do retorno sobre o investimento e lucro residual dos objetos de custeio, Unidades e empresa como um todo	73
Quadro 35: Cálculo da margem de contribuição média Canasvieiras.....	77
Quadro 36: Quantidade de passageiros transportados na Unidade Canasvieiras. ...	78
Quadro 37: Cálculo da margem de contribuição média Centro.....	79
Quadro 38: Quantidade de passageiros transportados na Unidade Centro.....	79

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
1.1 TEMA E PROBLEMA	12
1.2 OBJETIVOS	13
1.2.1 Objetivo geral	13
1.2.2 Objetivos específicos.....	13
1.3 JUSTIFICATIVA	14
1.4 METODOLOGIA DE PESQUISA.....	14
1.5 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA	16
1.6 ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO	17
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	18
2.1 HISTÓRIA E EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE	18
2.2 CONTABILIDADE DE CUSTOS.....	20
2.2.1 Terminologia e classificação	21
2.3 MÉTODOS DE CUSTEIO	22
2.3.1 Custeio por absorção	23
2.3.2 Custeio variável	26
2.3.3 Custeio baseado em atividades	29
2.4 OS SERVIÇOS E O TURISMO	36
3 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS.....	40
3.1 APRESENTAÇÃO DA EMPRESA.....	40
3.2 PROPOSTA DE UM MODELO DE APURAÇÃO DE CUSTOS PARA A EMPRESA EM ESTUDO.....	42
3.2.1 Identificar os objetos de custeio (nas Unidades de Canasvieiras, Centro e Barra da Lagoa)	43
3.2.2 Identificar os custos indiretos e as despesas (<i>overheads</i>)	44
3.2.3 Identificar as atividades executadas na empresa	45
3.2.4 Identificar os direcionadores de custos de primeiro estágio para os overheads	46

3.2.5 Apurar os custos das atividades executadas	48
3.2.6 Identificar os direcionadores de custos de segundo estágio	49
3.2.7 Apurar os <i>overheads</i> dos objetos de custeio.....	51
3.2.8 Alocar os gastos fixos diretos aos objetos de custeio	51
3.2.9 Alocar os gastos variáveis aos objetos de custeio	54
3.2.10 Apurar o custo total de cada objeto de custeio para a alta, média e baixa temporada	58
3.2.11 Apresentar as receitas da empresa para o período pesquisado	62
3.2.12	65
Apresentar o resultado de exercício pesquisado.....	65
3.3 DISCUSSÃO SOBRE O ESTUDO REALIZADO	75
4 CONSIDERAÇÕES FINAIS	81
4.1 CONCLUSÕES	81
4.2 RECOMENDAÇÕES PARA TRABALHOS FUTUROS	82
REFERÊNCIAS.....	83
APÊNDICES	87

1 INTRODUÇÃO

O contexto no qual as empresas estão inseridas na atualidade tem como característica principal a transformação permanente do mercado e da realidade dos negócios por força das inovações tecnológicas, da globalização e do crescente comprometimento com o meio ambiente e com as questões sociais.

Isto faz com que as organizações procurem explorar, com maior ênfase, as habilidades, dentre outros, dos profissionais da contabilidade para encontrar as soluções desejadas, visando atender as necessidades e exigências de clientes e sócios ou acionistas.

As informações geradas pelos profissionais contábeis servirão aos gestores para a tomada de decisão. A disponibilização de informações contábeis suficientes, úteis, de qualidade e tempestivas deve ser uma preocupação comum a todas as empresas e é importante que o tomador de decisões tenha informações seguras, que o respaldem no dia a dia (CAETANO, 2003).

Segundo Martins (2003, p.21), a preocupação primeira dos contadores, auditores e fiscais foi a de fazer da Contabilidade de Custos uma forma de resolver seus problemas de mensuração monetária dos estoques e do resultado, não a de fazer dela um instrumento de administração.

Ainda Martins (2003, p.21) considera que, com o crescimento das empresas e o conseqüente aumento da distância entre o administrador e os ativos administrados, a Contabilidade de Custos passou a ser uma importante forma de auxílio no desempenho da missão gerencial.

Nos últimos anos, além da expansão das empresas industriais, muitas se tornando globais, teve crescimento também o setor de serviços, que vem ocupando lugar de destaque, tanto em países desenvolvidos quanto nos países em desenvolvimento, na geração de divisas e de empregos (LUNKES, 2004). Lunkes (2004, p.17) destaca que “o setor de serviços no Brasil, em consonância com a economia mundial, também vem tendo crescimento acelerado”.

Dentro do setor serviços destaca-se o turismo, que cresceu, nos últimos anos, como um fenômeno econômico e social. Segundo o Ministério do Turismo, no seu Boletim de Desempenho Econômico do Turismo (2009, p.9), apesar da crise

econômica mundial, os gastos dos turistas estrangeiros em visita ao Brasil tiveram um incremento de 16,82% em relação ao ano de 2007.

Vieira (2004, p.24) considera que o turismo, inserido no setor serviços e reconhecido como instrumento dos mais importantes em termos de alavancagem econômica de um país, vem crescendo de maneira veloz em todo o mundo, garantindo a expansão do mercado de trabalho, gerando empregos e uma distribuição de renda mais justa.

O constante crescimento do turismo na economia faz com que as empresas que operam nele procurem profissionais que contribuam na geração de informações que adicionem valor.

A completa utilização de um sistema de informações contábeis não garante o sucesso das organizações, entretanto, serve para nortear os gestores com vistas à maximização do valor da empresa, através a realização dos seus objetivos de lucro.

1.1 TEMA E PROBLEMA

Para que um destino turístico seja atrativo, alguns fatores devem ser observados: organização dos transportes, infra-estrutura, mão-de-obra competente, riquezas naturais e culturais. Porém, a atratividade também depende dos serviços oferecidos e da eficácia no desenvolvimento das atividades das empresas prestadoras de serviços.

As empresas que desempenham suas atividades oferecendo serviços em turismo devem ser eficazes, também, na gestão financeira, fator relevante para a obtenção de resultados satisfatórios, o que contribui com a sua própria continuidade e o crescimento do setor.

De acordo com a revista Viagem e Turismo de novembro de 2008, Santa Catarina é considerado o melhor estado segundo os leitores (VIAGEM E TURISMO, 2008) e a Santur estimou que em 2006 o movimento em Florianópolis foi de 588.759 turistas, gerando receitas aproximadas de 168 milhões de dólares; em 2007 foi de 780.583 turistas com receitas aproximadas de 299 milhões de dólares; e em 2008 foi de 776.374 turistas com receitas aproximadas de 330 milhões de dólares (SANTUR, 2008).

A indústria turística cresce e a demanda por serviços de qualidade faz com que as empresas se aperfeiçoem na prestação de serviços e na busca pelo

crescimento. Observando estes dados pode-se inferir que exista um grande número de empresas voltadas a atender a demanda dos diversos tipos de serviços turísticos em Florianópolis e que, através da utilização de pequenos ou grandes investimentos, operem com o objetivo de alcançar bons resultados. A utilização de sistemas de gestão pode contribuir para atingi-los.

Segundo Van Derbeck (2001, p.13) a Contabilidade pode fornecer dados detalhados sobre custos que os gestores precisam para controlar as operações atuais e planejar para o futuro.

Nesse sentido, este trabalho trata da utilização de informações de custos no processo decisório de uma empresa de serviços turísticos marítimos localizada em Florianópolis (SC), que possui filiais com características específicas e distintas e que atualmente não apura os custos dos serviços prestados.

Assim, a questão-problema que o trabalho pretende responder é: como desenvolver um sistema de custeio para apoio à tomada de decisão em uma empresa de turismo marítimo?

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo geral

Desenvolver um sistema de custeio para apoio à tomada de decisões em uma empresa de turismo marítimo.

1.2.2 Objetivos específicos

- Analisar os métodos de apuração de custos e sua aplicabilidade em empresas de serviços;
- Identificar o processo de produção da empresa pesquisada e a sua estrutura de custos;
- Verificar se há necessidade de fechamento periódico de alguma das filiais da empresa em função da sazonalidade.

1.3 JUSTIFICATIVA

Um ponto que deve ser observado pelos gestores nas empresas é o conhecimento de seus custos, como uma das ferramentas para bem gerir a organização e definir quais serão as decisões que deverão tomar e que em alguns casos, como na empresa pesquisada, são definidas pela intuição, em função do desconhecimento da utilização de instrumentos apropriados.

Estes aspectos limitam a possibilidade de uma gestão eficaz e, em consequência, a exploração do negocio em todo o seu potencial para a obtenção de melhores resultados. Em muitos casos, os métodos de custeio são precários ou inexistem.

Pelo exposto, um trabalho que contribua com a melhora no estudo dos custos para melhor apuração dos resultados de uma empresa de turismo marítimo, pode servir como primeiro passo para estabelecer procedimentos formais de avaliação de custos nessas empresas oferecendo elementos para desenvolver mudanças nos processos de gestão.

Além disso, a empresa pesquisada faz parte de uma associação de empresas de turismo náutico da região norte de Florianópolis, assim, o presente trabalho poderá influenciar as empresas associadas no sentido de aplicar as ferramentas da pesquisa para obter melhores resultados na gestão.

1.4 METODOLOGIA DE PESQUISA

Quanto à metodologia, esta pesquisa pode ser classificada, quanto aos objetivos, como uma pesquisa exploratória; quanto aos procedimentos, como um estudo de caso único e quanto à abordagem do problema, quantitativa e qualitativa (RAUPP; BEUREN, 2006).

O propósito deste trabalho em aplicar um sistema de custeio e demonstrar os custos periódicos na prestação de serviços numa empresa de serviços turísticos marítimos caracteriza-o como um trabalho de pesquisa exploratória, pois para que o estudo na Contabilidade seja considerado exploratório, deverá concentrar-se em algo que necessita ser esclarecido ou explorado nesse campo do conhecimento (RAUPP; BEUREN, 2006).

A pesquisa utiliza o estudo de caso como procedimento principal, aplicando um método de custeio para a apuração dos custos periódicos dos serviços prestados por uma empresa de serviços turísticos marítimos. Raupp e Beuren (2006, p. 84) salientam que “o estudo de caso é caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira a permitir conhecimentos amplos e detalhados dos mesmos.”

Com relação ao problema, trata-se de uma pesquisa qualitativa e quantitativa. Observar os benefícios da apuração de custos caracteriza o estudo como uma pesquisa qualitativa, que consiste em vincular o objetivo à subjetividade do que não pode ser traduzido em números (SILVA E MENEZES, 2001). Por outro lado, considerando que também será realizada a apuração de custos na empresa pesquisada, pode-se dizer que a pesquisa é quantitativa já que, segundo Silva e Menezes (2001), a pesquisa quantitativa, considera que opiniões e informações podem ser traduzidas a números.

Para dar apoio ao estudo, este trabalho utiliza a pesquisa bibliográfica e pesquisa documental. Raupp e Beuren (2006 p. 86) definem a pesquisa bibliográfica como a que

“explica um problema a partir de referenciais teóricos publicados em documentos. Pode ser realizada independentemente ou como parte da pesquisa descritiva ou experimental. Ambos os casos buscam conhecer e analisar as contribuições culturais ou científicas do passado, existentes sobre um determinado assunto, tema ou problema”.

Já a pesquisa documental, na Contabilidade, utiliza-se com certa freqüência quando se deseja analisar o comportamento de determinado setor da economia, como os aspectos relacionados à situação patrimonial, econômica e financeira (RAUPP, BEUREN, 2006).

A realização do estudo de caso será através de doze etapas nas quais, através da análise da documentação fornecida pela empresa, será aplicado um sistema de custeio.

Para concretizar a realização desta pesquisa são realizadas reuniões na empresa em estudo com as pessoas responsáveis da gestão, acompanhamento dos serviços prestados e análise de documentos e registros contábeis da empresa.

Etapas para a apuração dos custos	
1	Identificar os objetos de custeio (nas Unidades de Canasvieiras, Centro e Barra da Lagoa).
2	Identificar os custos indiretos e as despesas (<i>overheads</i>).
3	Identificar as atividades executadas na empresa, nas Unidades operacionais e no corporativo.
4	Identificar os direcionadores de custos de primeiro estágio para os <i>overheads</i> .
5	Apurar os custos das atividades executadas (atividades das Unidades operacionais e atividades corporativas), separadas por alta, média e baixa temporada.
6	Identificar os direcionadores de recursos de segundo estágio.
7	Apurar os custos indiretos e as despesas (<i>overheads</i>) dos objetos de custeio, de forma separada para alta, média e baixa temporada.
8	Alocar os gastos fixos diretos aos objetos de custeio.
9	Alocar os gastos variáveis aos objetos de custeio.
10	Apurar o custo total de cada objeto de custeio, para a alta, média e baixa temporada.
11	Apresentar as receitas da empresa para o período pesquisado.
12	Evidenciar os resultados do período

Quadro 1: Etapas seguidas para a apuração dos custos na empresa.

1.5 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA

A pesquisa está delimitada pela análise de documentos contábeis e financeiros da empresa Scuna Sul Passeios Marítimos Ltda., que desenvolve suas atividades no setor de serviços turísticos, e será a empresa em que o estudo de caso será desenvolvido.

Os dados físicos da empresa correspondem ao exercício de 2008 e foram realizadas consultas durante 2009 para atualizar dados financeiros, para inserir ou eliminar dados incompletos ou incorretos de modo que os números considerados no trabalho espelhassem a realidade atual da empresa.

Por último, a pesquisa se limita à compreensão dos conceitos obtidos através da bibliografia elencada e à aplicação de um método de custeio na empresa

para análise e eventual utilização na mesma. Assim, os resultados da pesquisa não poderão ser generalizados para outras empresas.

Além disso, as informações para o desenvolvimento do estudo de caso tiveram como suporte entrevistas junto aos colaboradores da empresa e à administração. Portanto, pode estar sujeita a esquecimentos, tendências ou vícios por parte dos entrevistados.

1.6 ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO

Este trabalho consta de quatro capítulos. A parte introdutória (capítulo 1) contém o contexto do estudo, observando a problemática e os objetivos, geral e específicos, a justificativa para a realização do mesmo e a metodologia que foi utilizada na pesquisa, além das limitações da mesma.

O segundo capítulo aborda aspectos históricos da contabilidade e conceitos de custos e as terminologias de custos aplicadas neste estudo. O capítulo também contém a conceituação de métodos de custeio, abordando o custeio por absorção, variável e o ABC.

O capítulo 3 está composto pela caracterização da empresa em estudo, origem, organização e estrutura e neste capítulo se desenvolve a aplicação do estudo de caso para a empresa. Por último, no capítulo 4 são apresentadas as considerações finais e as recomendações para futuros trabalhos.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Este Capítulo apresenta a pesquisa bibliográfica aplicada ao trabalho que, mediante o entendimento e conhecimento de diversos autores, direciona o estudo à aplicação de um método de custeio que se adapta às características da empresa e que serve de apoio para a tomada de decisão dos gestores.

Inicialmente, apresenta-se uma abordagem sobre a história da contabilidade e sua evolução ao longo do tempo. Formam, também, parte deste capítulo o conceito e objetivos da contabilidade de custos e as definições da terminologia aplicada no estudo. Discorre-se sobre os diferentes métodos de custeio e suas principais características. São abordados os conceitos do custeio por absorção e variável, vantagens e desvantagens da utilização de ambos e sobre o sistema de custeio por atividades, ABC. Por último, um breve comentário sobre o setor serviços e dentro deste, sobre o turismo, área na qual se desenvolvem as atividades da empresa pesquisada.

2.1 HISTÓRIA E EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE

Na antiguidade o homem utilizava, de forma primitiva, alguns controles que poderiam caracterizar um sistema contábil. À medida que o homem foi desenvolvendo o desejo e a capacidade de acumular riquezas, foi crescendo a sua preocupação por exercer o domínio sobre as mesmas e desenvolver técnicas para controlá-las.

Sistemas de escrituração por partidas dobradas começaram a surgir gradativamente nos séculos XIII e XIV. Pesquisas mostram que registros de um sistema completo de escrituração por partidas dobradas foram encontrados nos arquivos municipais da cidade de Gênova, Itália cobrindo o ano de 1340 (HENDRIKSEN ; VAN BREDA, 1999, p.39). Segundo os autores,

fragmentos anteriores são encontrados nas contas de Giovanni Farolfi & Companhia, uma empresa de mercadores de Florença em 1299-1300, e nas de Rinieri Fini & Irmãos, que negociavam em feiras e eram famosos em sua época na região de Champagne, na França.

O primeiro codificador da Contabilidade foi o frei franciscano Luca Pacioli. Em 1494 foi publicada sua obra "*Summa Arithmetica, Geometria et propornaliti*", que, segundo Hendriksen e Van Breda (1999, p. 39), "era principalmente um tratado de matemática, mas incluía uma seção sobre o sistema de escrituração por partidas dobradas", tendo sido o primeiro material publicado que apresentava o raciocínio em que se baseavam os lançamentos contábeis.

Foi através de Luca Pacioli que aconteceu a evolução do pensamento contábil e surgiram várias escolas e teorias (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999, p.39). Segundo Martins (2001, *apud* DIESEL 2007, p.17), podem-se destacar, dentre as escolas que surgiram: Escola do Pensamento Contábil; Escola Personalista; Escola Neocontista, entre outras. A partir da Revolução Industrial, fez-se necessário que o sistema contábil de Pacioli assumisse uma forma mais adequada às necessidades das grandes companhias (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999).

Durante o século XIX e o início do século XX acontece uma expansão da indústria e do comércio, particularmente nos Estados Unidos e na Inglaterra, e o advento do sistema fabril e da produção em massa resultou na maior necessidade de informação gerencial, de sistemas de contabilidade de custos e de elaboração de relatórios aos proprietários administradores e aos proprietários investidores que não participavam dos processos de produção (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999).

Martins (2003, p.19) menciona que até o século XVIII quase só existia a contabilidade geral como ferramenta de uso das entidades comerciais da Era Mercantilista. Com o advento e o crescimento das indústrias, e para apurar os resultados, os contadores tiveram que se adaptar à complexidade dos novos tempos. Ainda Martins (2003, p.20) observa que, para resolver estas questões, os contadores tentaram adaptar à empresa industrial os mesmos critérios utilizados nas empresas comerciais. Dessa forma surge, a partir da Contabilidade Financeira, a Contabilidade de Custos Industrial.

A partir do século XX a contabilidade contou com o apoio de tecnologias que colaboraram para que a ciência cumprisse seu papel técnico, científico e social nas empresas e na sociedade (DIESEL, 2007, p.17). O desenvolvimento econômico e do mercado de capitais, neste período, colaboram para que a Contabilidade encontre um campo propício para o aperfeiçoamento teórico a suas aplicações práticas. Este ambiente precisa que os responsáveis pela gestão sejam ágeis na geração e na

compreensão das informações, para aperfeiçoar o desempenho das atividades empresariais.

2.2 CONTABILIDADE DE CUSTOS

A Contabilidade como geradora de informações de Custos tem uma importância vital no auxílio à gerência nas empresas. Para Martins (2003, p.21), a contabilidade de custos tem duas funções relevantes: o auxílio ao controle e a ajuda na tomada de decisões.

Para Correia (2001, apud BERTI, 2006, p. 19) a Contabilidade de Custos é “uma parte da contabilidade financeira voltada para apuração dos gastos incorridos, no sentido de apurar resultados em qualquer atividade física ou mental do homem, quer com seus recursos pessoais, quer mediante a utilização de outros meios”.

Contabilidade de Custos, segundo Horngren, Datar e Foster (2004, p.291) “mede e relata informações financeiras e não financeiras relativas ao custo de aquisição ou consumo de recursos em uma organização. Ela fornece informações para a contabilidade gerencial e para a contabilidade financeira”.

Já para Leone (2000, p.19) a contabilidade de custos é o ramo da Contabilidade que irá produzir resultados para os níveis gerenciais da organização, como apoio às funções de determinação de desempenho, de planejamento e controle das operações e de tomada de decisões.

Discorrendo sobre o assunto, Eller (2002, p.55) menciona que “quando as empresas voltam sua atenção na identificação e controle de custos de forma mais ágil, correta, descentralizada e flexível, tendem a estar em vantagem perante as demais e com capacidade de atender às necessidades do consumidor exigente do mercado moderno”.

Kaplan e Cooper (1998, p.12) observam que o mercado demanda informações sobre custos e desempenho de atividades, processos, produtos, serviços e clientes, sendo que as principais empresas estão utilizando sistemas de custeio para:

1. Projetar produtos e serviços que correspondam às expectativas dos clientes e possam ser produzidos e oferecidos com lucro;

2. Sinalizar onde é necessário realizar aprimoramentos contínuos ou descontínuos (reengenharia) em qualidade, eficiência e rapidez;
3. Auxiliar os funcionários ligados à produção nas atividades de aprendizado e aprimoramento contínuo;
4. Orientar o mix de produtos e decidir sobre investimentos;
5. Escolher fornecedores;
6. Negociar preços, características dos produtos, qualidade, entrega e serviço com clientes;
7. Estruturar processos eficientes e eficazes de distribuição e serviços para os mercados e público-alvo.

Se a primeira preocupação dos contadores, no surgimento da contabilidade de custos, foi mensurar o estoque e apurar o resultado nas empresas industriais, na atualidade o estudo e a aplicação da análise de custos é amplo e foi além deste propósito, já que fornece subsídios para que os administradores estejam atualizados e preparados para acompanhar com eficiência a dinâmica do mercado.

2.2.1 Terminologia e classificação

Para produzir bens ou serviços, as organizações realizam esforços, sendo que alguns destes não estão ligados diretamente a sua atividade fim. Para melhor compreensão dos conceitos que serão utilizados no trabalho, a seguir, e seguindo a terminologia de Martins (2003, p.24-26), algumas definições são apresentadas para facilitar o entendimento.

-**Gasto** é a aquisição de um produto ou serviço qualquer mediante sacrifício financeiro. O gasto existe no momento do reconhecimento contábil da dívida assumida ou da redução de um ativo dado em pagamento.

- **Desembolso** acontece quando se realiza o pagamento pela aquisição de um bem ou serviço podendo ocorrer antes, durante ou depois do momento do gasto.

-**Investimento** é um gasto que será ativado em função de sua vida útil ou da possibilidade de benefícios futuros.

- **Custo** refere-se ao gasto relativo a bens ou serviços utilizados na produção.

-**Despesa** é um bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para obter receitas.

- **Perdas** são bens ou serviços consumidos de forma anormal e involuntária.

Bornia (2002, p. 42) classifica os custos pela variabilidade, em fixos e variáveis e pela facilidade de alocação, em diretos e indiretos. Custos fixos são aqueles que independem do nível de atividade da empresa no curto prazo. Os variáveis, ao contrário, estão relacionados com a produção, isto é, crescem e diminuem com o aumento do nível de atividade da empresa.

Já os custos diretos são os que se relacionam com facilidade com as Unidades de alocação de custos e os custos indiretos não podem ser facilmente atribuídos às Unidades, necessitando de critérios de alocação para isso (BORNIA, 2002).

Segundo Leone (2000, p. 49), os custos diretos são aqueles que podem ser facilmente identificados com o objeto do custeio sem necessidade de rateio. Os custos indiretos são os que não são facilmente identificados com o objeto do custeio.

Observa-se que custo é o insumo necessário para produzir bens ou serviços, e que a relação entre os custos e a produção é a que define a forma mais adequada para classificá-los.

Por outro lado, e seguindo o conceito de Gasparetto (1999, p.9) “objeto de custo, que designava, tradicionalmente, os produtos ou serviços custeados, se estende a vários outros “objetos” na empresa, como clientes, fornecedores, canais de distribuição e outros, além dos produtos ou serviços”.

Quer dizer que, quando um gestor efetua um levantamento de custos em uma empresa para conhecer os custos dos seus produtos ou serviços pode conhecer os custos de outros objetos diversos, ampliando o volume e a qualidade de informação gerada dependendo do método utilizado.

2.3 MÉTODOS DE CUSTEIO

Quando se pensa em identificar os custos das operações, dos departamentos, das atividades, dos produtos, dos serviços ou outros objetos de uma empresa, torna-se necessária a utilização de um método de custeio. São vários os métodos de custeio, cada um utilizando uma terminologia e uma forma de cálculo e cada um com uma finalidade e objetivos próprios (BERTI, 2006).

Entre os diversos métodos destacam-se o RKW (*Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit*), método a unidade de esforço de produção (UEP), Custeio por Absorção, Custeio Variável ou Direto, e Custeio Baseado em Atividades (ABC). Nesta pesquisa será realizada a discussão apenas para os três últimos métodos mencionados.

2.3.1 Custeio por absorção

Para Dubois, Kulpa e Souza (2006, p.124), o custeio por absorção consiste na alocação de todos os custos (diretos e indiretos) na fase da produção e todos os gastos que participam da elaboração dos produtos fabricados deverão ser absorvidos por eles, ou seja, as unidades produzidas consomem o que for necessário para serem elaboradas.

Na sua obra, Bornia (2002, p. 55) comenta que este método está relacionado com os estoques, fazendo da contabilidade de custos “apêndice da contabilidade financeira” a qual serve para fornecer informações a usuários externos. A utilização deste método é adequada para determinar o valor dos estoques e para determinar o valor total do custo dos produtos vendidos a ser registrado na Demonstração do Resultado do Exercício (WERNKE, 2006).

Martins (2003, p.38) menciona que a Auditoria Externa tem este método como básico e que o Imposto de Renda costumeiramente o usa: no Brasil é utilizado pela maioria das empresas com algumas pequenas exceções.

Para Martins (2003, p.57), no “esquema básico” do custeio por absorção, ou custeio por absorção sem departamentalização, se realiza primeiramente a separação entre custos e despesas, em seguida a apropriação dos custos diretos e por último a apropriação dos custos indiretos, por meio de rateios, de acordo com a Figura 1.

O método de custeio por absorção, para diminuir o grau de distorções provocadas pela arbitrariedade na utilização de rateios (quando houver despesas gerais muito significativas), pode ser realizado por departamentos. Para Martins (2003, p. 65), departamento é “a unidade mínima administrativa para a contabilidade de custos em que se desenvolvem atividades homogêneas”.

Seguindo os conceitos de Martins (2003, p.66), departamento é um centro de custos porque nele são acumulados os custos indiretos para posterior alocação

aos produtos (departamentos de produção) ou a outros departamentos e podem existir diversos centros de custos dentro de um mesmo departamento. Com a utilização da departamentalização, os custos indiretos são rateados entre os departamentos de produção.

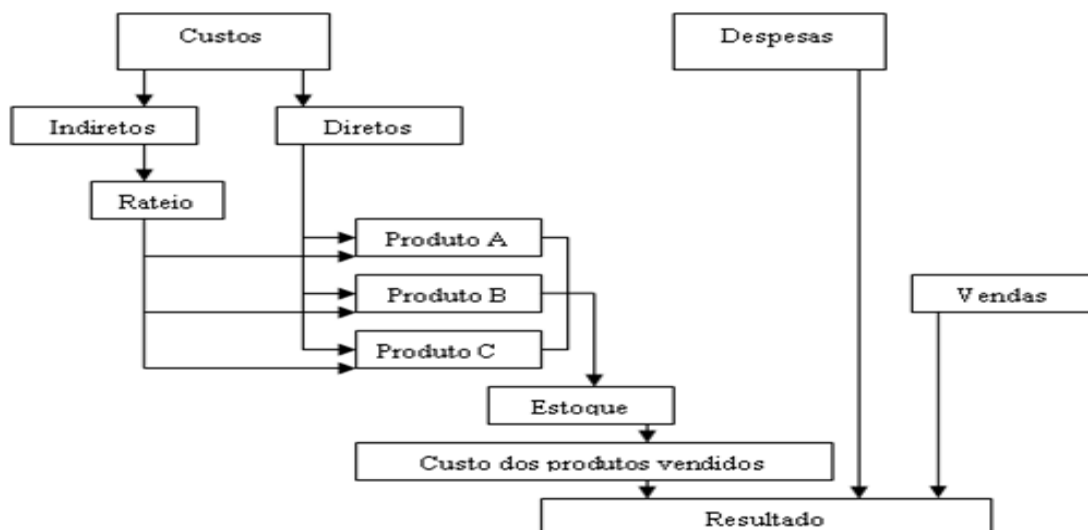


Figura 1– Esquema Básico do Custeio por Absorção sem departamentalização

Fonte: adaptado de Martins (2003, p.57)

A Figura 2 apresenta o método de custeio por absorção com departamentalização, que é elaborado a partir da separação entre custos e despesas; a apropriação dos custos diretos diretamente aos produtos e os indiretos aos departamentos.

É escolhido um critério de rateio para a alocação dos custos indiretos comuns aos departamentos; na seqüência se rateiam os custos acumulados nos departamentos aos produtos de acordo com critérios escolhidos previamente.

Entre as vantagens mencionadas por Wernke (2006, p.19-20) para a utilização do custeio por absorção se destacam:

1. Atende à legislação fiscal, utilizado quando a empresa usa o sistema de custos integrado à contabilidade.
2. Permite que os custos sejam apurados por centros de custos, requerendo que a empresa esteja dividida em centros de custos, podendo avaliar o desempenho de cada departamento da organização.
3. Por absorver todos os custos de produção, permite a apuração do custo total de cada produto.

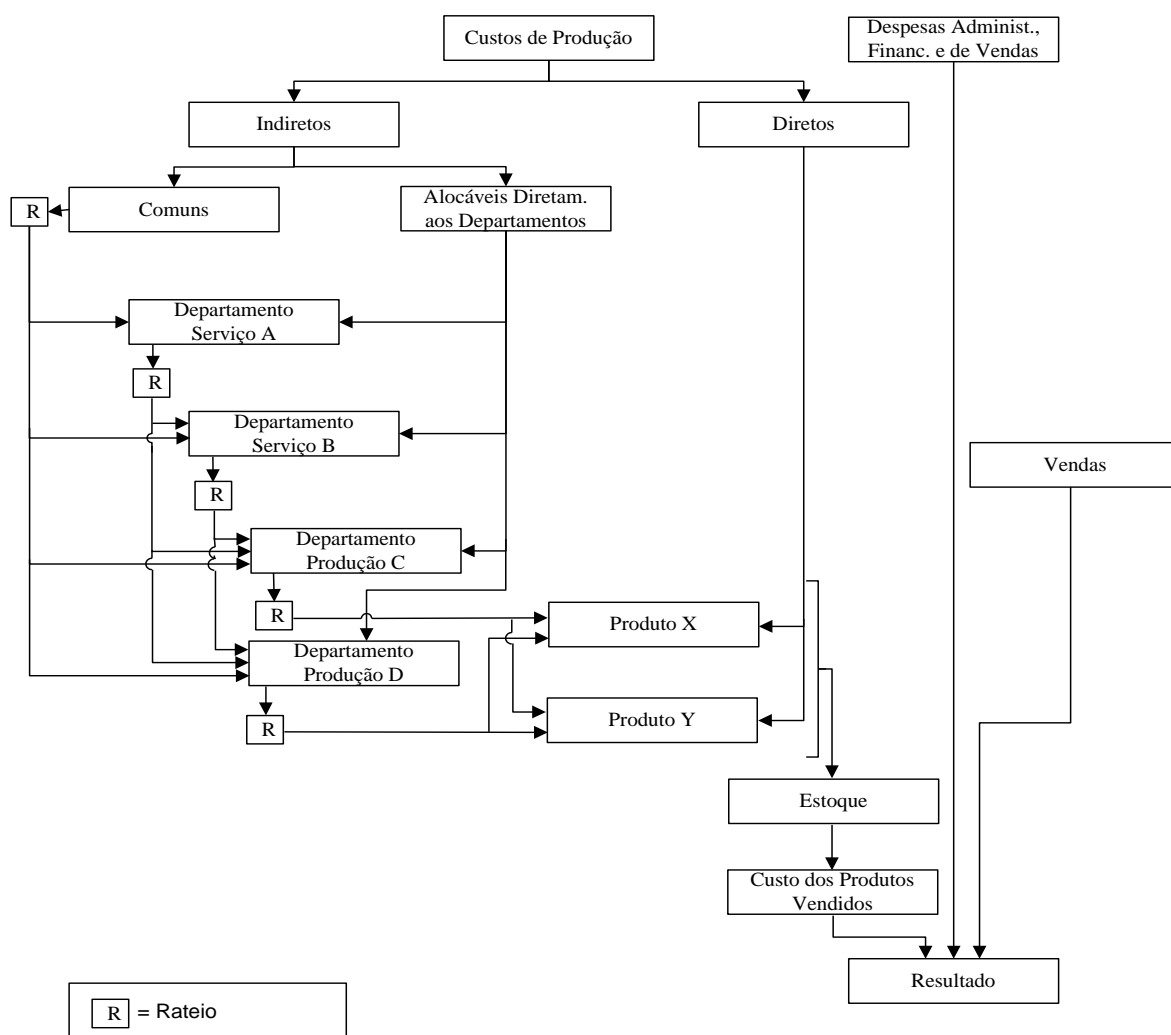


Figura 2 – Método de Custeio por absorção com departamentalização
 Fonte: Martins (2003).

Nesse sentido, Leone (1997) encontra vantagens nos resultados obtidos pela utilização de método de custeio por absorção, que permitem a realização de demonstrações contábeis para uso externo.

Negra e Negra (2001, apud DIESEL, 2007, p.28) mencionam, como desvantagens do método de custeio por absorção que os métodos para a absorção dos custos indiretos são, em muitos casos, arbitrários, que quando o volume de produção varia, não pode ser medida a influência desta variação nos custos, que há ênfase na distinção entre custo de produção e despesas, mas não leva em conta a distinção entre custos fixos e variáveis.

Martins (2003, p.67) observa que, para que possa ser caracterizado como tal, um centro de custos deve:

- a. Ter uma estrutura de custos homogênea;
- b. Estar concentrado num único local;
- c. Oferecer condições de coleta de dados de custos.

Utilizando o método de custeio por absorção se conhecem os custos totais e unitários dos bens e serviços produzidos mediante a inclusão dos custos fixos e variáveis. Porém, utilizando critérios de rateio, às vezes arbitrários, para os custos indiretos, pode apresentar distorções. Os critérios de rateio que poderão ser adotados variam de acordo com as necessidades das empresas e faz-se necessário um amplo conhecimento dos processos de produção por parte dos gestores para que sejam minimizadas possíveis divergências. Dependendo de qual critério é usado pelos gestores para ratear os custos indiretos aos produtos, estes podem variar na sua rentabilidade, ou seja, alterar o resultado da produção de um produto, fazendo com que apresente lucro ou prejuízo segundo o critério utilizado.

2.3.2 Custeio variável

No custeio variável os custos e despesas variáveis são alocados aos produtos e os custos e despesas fixos são enviados ao resultado. Moraes (2002, p. 18-19) comenta que

não sendo aceito pela legislação do imposto de renda, pelo fato de ferir tanto a legislação do imposto de renda como princípio contábil da realização da receita e confrontação com os custos e o princípio da competência, é útil para fins gerenciais, utilizado no cálculo de planejamento da produção a curto prazo, cálculo da margem de contribuição, e ponto de equilíbrio.

Leone (1997, p.327) menciona que “segundo o conceito de custeio variável, as despesas e os custos fixos de fabricação representam o consumo da estrutura posta à disposição da fábrica para produzir certa quantidade de unidades durante determinado período”.

Segundo Dutra (1995, p.167), o custeio variável envolve todos os custos variáveis quer sejam diretos ou indiretos, mas necessários ao produto ou serviço. Este é um dos métodos bastante utilizados na geração de informações destinadas à tomada de decisão dos gestores da empresa (BERTI, 2006).

Para Martins (2003, p.202), o custeio variável tem condições de propiciar mais rapidamente informações vitais à empresa e inclusive o resultado parece ser

mais informativo à administração por tratar os custos fixos contabilmente como se fossem despesas, sendo estes repetitivos e independentes dos diversos produtos e unidades.

O Quadro 2 mostra como, no custeio variável, deduzindo da receita líquida os custos e despesas variáveis resulta a Margem de Contribuição sendo que para o resultado irão os custos fixos e as despesas fixas, que não farão parte dos estoques e serão consideradas despesas do período para a obtenção do lucro operacional líquido.

Receita Operacional Líquida
(-) Custos Variáveis
(-) Despesas Variáveis
(=) Margem de Contribuição
(-) Custos Fixos
(-) Despesas Fixas
(=) Lucro Operacional Líquido

Quadro 2 – Custeio Variável

Fonte: Adaptado de Dubois, Kulpa e Souza (2006, p. 130)

Dutra (1995) observa que

pelo custeio variável, a contribuição marginal é a diferença entre a receita total ou das vendas e os custos variáveis. Esta contribuição marginal, que também é chamada de margem de contribuição, ou margem direta, ou renda marginal, ou contribuição de cobertura, é destinada à absorção dos custos fixos e, após a total absorção dos custos fixos da empresa, começa a proporcionar lucro.

Para Massuda (2003, p.30), margem de contribuição refere-se à diferença entre o que foi gerado como receita e todos os custos e despesas variáveis e representa a quantia produzida pelas vendas capaz de cobrir custos fixos e gerar lucro.

$$\text{Margem de contribuição} = \text{receitas} - \text{custos e despesas variáveis}$$

Margem de contribuição é o montante com que cada unidade do produto contribui para pagar o custo fixo da empresa e formar o lucro (BERTI, 2006). Segundo Martins (2003, p.185), margem de contribuição é conceituada como a

diferença entre a receita e a soma dos custos e despesas variáveis. A margem de contribuição tem a faculdade de tornar mais facilmente visível a potencialidade de cada produto, mostrando como cada um contribui para amortizar gastos fixos formar o lucro.

O método do custeio variável, utilizando o conceito de margem de contribuição, oferece um instrumento importante para a tomada de decisões, tais como a possibilidade de identificar qual produto é mais lucrativo através da margem de contribuição unitária, redirecionar investimentos, etc.

Para Wernke (2006, p.90), esta forma de custeamento de acordo com as suas características não é aceita pela legislação tributária para fins de avaliação de estoques, sendo permitido pelo fisco se forem adequados os valores aos que seriam obtidos se fosse adotado o critério de forma similar ao Custeio por Absorção.

Este critério envolve rateios e critérios de distribuição de gastos, facilitando o cálculo e, por avaliar o produto ou serviço apenas pelos gastos que lhe são atribuíveis facilmente, não requer cálculos complexos. Basta deduzir do preço de venda os custos e as despesas variáveis, para obter a Margem de Contribuição do produto ou serviço. Para sua aplicação, exige uma estrutura de classificação rigorosa entre os gastos de natureza fixa e os de natureza variável; em alguns casos, tal divisão nem sempre é fácil de ser obtida, uma vez que alguns custos têm comportamento de custos semi-fixos ou de custos semi-variáveis (WERNKE, 2006).

Ainda Wernke (2006), considera que, com a elevação do valor dos gastos não diretamente relacionados com a fabricação dos produtos individualmente (como as despesas com marketing, os gastos com atendimento a clientes e com despesas de pós-venda), e não consideradas neste método, a análise de desempenho pode ser prejudicada e deve merecer considerações com maior rigor por parte dos gestores.

Leone (1997, p.341), também observa como vantagens que os custos periódicos não se escondem nos estoques dos produtos fabricados e em andamento, não fazendo com que as figuras de lucro sejam ilusórias e que o custeio variável é preparado facilmente e as demonstrações contábeis resultantes são mais inteligíveis por parte de quem não está afeito às rotinas da Contabilidade. Para ele, os custos fixos periódicos e repetitivos, da forma como são destacados nas demonstrações de resultado, facilitam a visão do administrador sobre o montante desses custos e despesas e a influência que têm sobre o lucro dos negócios.

Como desvantagens, mencionadas por Leone (1997, p.341), encontram-se:

1. A dificuldade e demora na separação dos custos e despesas em fixos e variáveis;
2. A aplicação das informações do custeio variável em problemas cujas soluções são de curto prazo;
3. A não aceitação dos seus resultados na elaboração de demonstrações contábeis para uso externo.

Para Padoveze (2003, p.167), há vantagem em aplicar o custeio variável já que a apropriação dos custos indiretos não precisa ser feita através de rateios que muitas vezes são realizados sem bases científicas.

A empresa que utiliza o custeio variável apura, ao final do período, um resultado no qual foram deduzidos todos os gastos fixos de produção como despesas e se utilizar o custeio por absorção, esses gastos fixos de produção, ao ser tratados como custos, provocarão um resultado operacional maior já que o valor destes custos fica agregado ao valor do estoque de produtos fabricados.

Mediante a utilização do custeio variável, o lucro bruto da empresa tende a ser menor que o resultado que se obtém através do custeio por absorção, o que pode ser constatado em empresas nas quais depois de concluída a produção os bens vão para o estoque até serem vendidos.

2.3.3 Custeio baseado em atividades

Para Catelli e Guerreiro (1995 apud ELLER 2002, p. 59) o Custeio Baseado em Atividades, conhecido como ABC (*Activity-Based Costing*) teve sua origem em trabalhos desenvolvidos pela “*General Electric*” no início da década de 60 nos Estados Unidos de América.

Uma ampla divulgação deste método deu-se a partir da década de 1980. Segundo Goulart (2000, p. 54) os professores da *Harvard Business School*, nos Estados Unidos, Robin Cooper e Robert Kaplan deram grande divulgação a este método no final da década de 1980, com o objetivo de substituir outros métodos e proporcionar uma alocação mais criteriosa dos custos indiretos a partir do conhecimento das atividades desenvolvidas na empresa.

O ABC é um método de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos (MARTINS, 2003). Mas, seguindo com Martins (2003, p.87), “o ABC pode ser aplicado, também, aos

custos diretos, principalmente à mão-de-obra direta, e é recomendável que o seja; mas não haverá, neste caso, diferenças significativas em relação aos chamados “sistemas tradicionais” (custeio por absorção, custeio variável, etc).

O custeio baseado em atividades aparece como um procedimento que tem por objetivo medir o consumo de recursos da organização nas atividades empresariais (BERTI, 2006). Já Duarte (2002, p.44), observa que “a idéia básica do ABC é tomar custos das várias atividades da organização e entender seu comportamento, encontrando bases que representem as relações entre os produtos a estas atividades”.

O custeio baseado em atividades é uma importante ferramenta que fornece subsídios que contribuem para melhorar a gestão das diversas atividades da organização.

Para Kaplan e Cooper (1996), um modelo construído adequadamente encontra respostas às seguintes perguntas:

1. Que atividades estão sendo executadas pelos recursos organizacionais?
2. Quanto custa executar atividades organizacionais e processos de negócios?
3. Por que a organização precisa executar atividades e processos de negócios?
4. Quanto de cada atividade é necessário para os produtos, serviços e clientes da organização?

De acordo com Berti (2006, p.74), os componentes básicos de um sistema ABC são os recursos, definidos como elementos econômicos fundamentais de uma organização que são consumidos pelas atividades de uma empresa; os processos, que podem ser conceituados como uma série sistemática de ações direcionadas para a obtenção de um determinado resultado (a expressão inclui todas as funções de fabricação ou não).

Continuando com Berti (2006), os recursos fluem para os processos durante a realização dos trabalhos da empresa, causando, assim, o dispêndio de recursos ou custos. As atividades são elementos dos processos ou unidades de trabalho que, por sua vez, são compostas de tarefas. O centro de atividades ou de processo é um conjunto ou coleção de atividades relacionadas entre si e os direcionadores de custos representam os pontos de ligação entre os recursos e/ou os processos e/ou atividades e são métodos de alocação das atividades aos objetos de custeio

Elementos de custos são as parcelas ou proporções de um determinado recurso consumidas por uma atividade e representa um elemento de custo dessa

atividade. O objetivo final do processo de custeio é a alocação dos recursos consumidos pela empresa aos objetos de custeio, conhecido como objeto de custeio (BERTI, 2006).

Um sistema de custeio que se baseia nas atividades revela às empresas, o custo existente e projetado de atividades e processos de negócios e, em contrapartida, esclarece o custo e a lucratividade de cada produto, serviço, cliente e unidade operacional (SILVA, 2000, p.43).

Berti (2006, p. 76) observa que o ABC permite um custeio de produtos (ou linha de produtos) preciso, especialmente quando custos indiretos que não variam com o volume são significativos ou quando há alguma grande diversidade de volumes produzidos entre as linhas de uma empresa e é flexível em suas aplicações já que através dos processos ou atividades podem ser considerados produtos, áreas de responsabilidade, áreas de atuação, clientes, etc.

A Figura 3 descreve a preocupação em se apropriar o consumo dos recursos, através dos direcionadores de recursos às atividades e destas, aos objetos de custos por meio dos direcionadores de atividades.

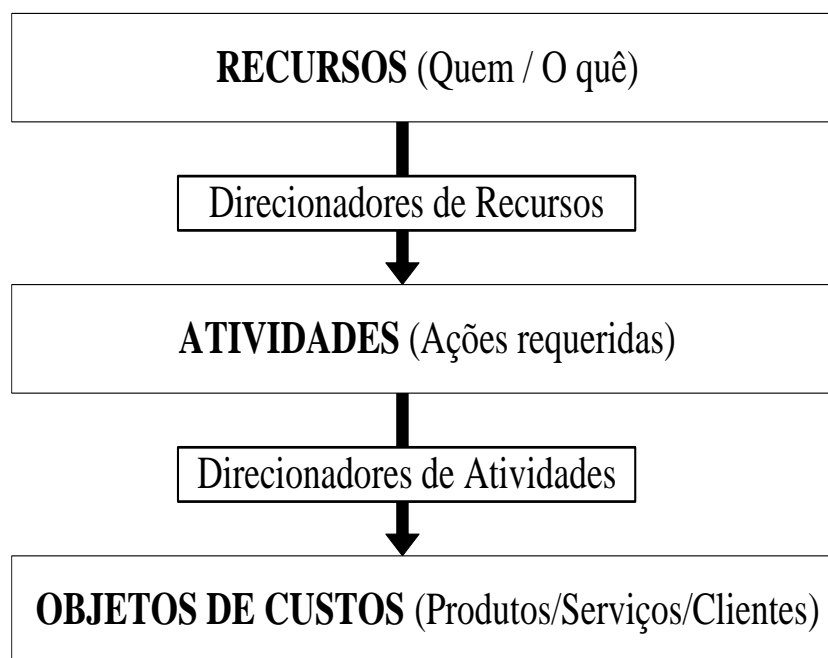


Figura 3 – Apropriação do consumo dos recursos pelo ABC

O custeio baseado em atividades fornece uma indicação confiável sobre a variação dos custos diretos a longo prazo, a qual é bastante relevante para o planejamento estratégico da empresa e fornece medidas relevantes das atividades

da empresa, tanto financeiras como não-financeiras ajudando a identificar e a compreender o comportamento dos custos de uma empresa subsidiando a sua administração para alcançar a competitividade (BERTI, 2006).

Dubois, Kulpa e Souza (2006, p.161), apresentam em sua obra duas limitações importantes à implantação do ABC:

1. Elevados custos administrativos com estrutura de grande porte;
2. Algumas alocações arbitrárias resultam difíceis de evitar, apesar de o direcionamento ser possível para a maioria dos custos indiretos.

Para Nakagawa (1994, apud ELLER 2002, p.60) há duas versões para o método conceitual do ABC. Segundo Goulart (2000, p.55), a primeira versão do ABC foi desenvolvida no final dos anos 80, como ferramenta para melhorar a acurácia do custeio de produtos e serviços e, através desta, a determinação do melhor *mix* e preços de produtos como se observa na figura 05.

Para Nakagawa (1994, apud ELLER 2002, p.60), “o uso do ABC foi sendo ampliado e passou a incluir análises de rentabilidade de clientes, mercado, canais de distribuição e gestão de atividades, a fim de identificar oportunidades de melhoria”. Como consequência disto, a primeira versão foi tornando-se inadequada. Apesar de muito útil para realizar melhorias de processo, o ABC possuía limitações no fornecimento de informações (ELLER, 2002).

Para Martins (2003, p.286) o ABC pode ser abordado através de duas gerações. A primeira geração do ABC restringe-se a conceituar a atividade no contexto de cada departamento sendo uma visão exclusivamente funcional e de custeio de produtos com a finalidade de analisar estoques e a segunda geração foi concebida com o objetivo de possibilitar a análise de custos sob duas visões:

- a- a visa econômica de custeio, que é uma visão vertical, no sentido de que apropria os custos aos objetos de custeio através das atividades realizadas em cada departamento; e
- b- a visão de aperfeiçoamento de processos, que é uma visão horizontal, no sentido de que capta os custos dos processos através das atividades realizadas nos vários departamentos funcionais.

A Figura 4 mostra a segunda versão do ABC.

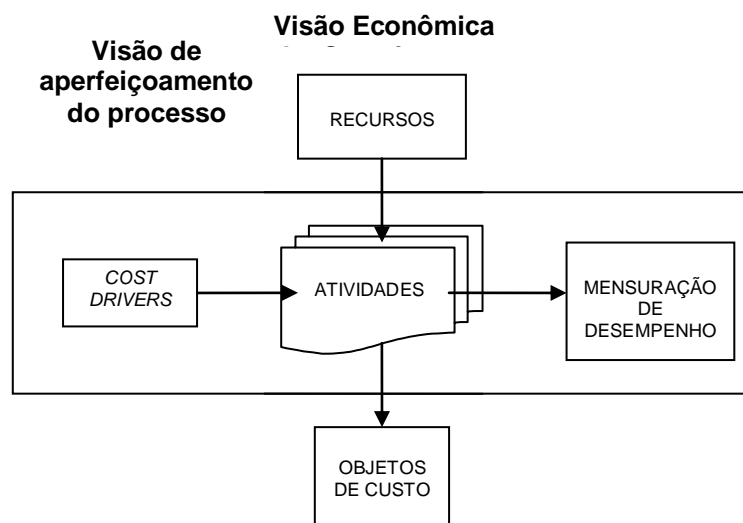


Figura 4: Segunda versão do ABC

Fonte: Nakagawa (1994 *apud* ELLER 2002, P.61)

Já Mecimore e Bell (1995 *apud* ELLER 2002, p.60) afirmam que o custeio baseado em atividades se desenvolveu por meio de três gerações e que poderá vir a surgir uma quarta geração. A terceira geração destaca as unidades de negócios e seus relacionamentos com outros negócios internos e externos à empresa. A preocupação maior desta geração está em analisar se tal atividade agrega ou não valor à unidade de negócio, e se com ela cresce a vantagem competitiva da empresa por meio da análise de valor (ELLER, 2002)

Eller (2002, p.62) faz menção à quarta geração, que se encontra em estudo e está sendo considerada e estudada e poderá ser uma geração adaptada que poderia englobar as três gerações visando ao aprimoramento por meio de passos racionais com a finalidade de realizar uma junção de atividades com recursos simultaneamente.

“Atividade pode ser definida como um processo que combina, de forma adequada, pessoas, tecnologias, materiais, métodos e seu ambiente, tendo como objetivo a produção de produtos (NAKAGAWA, 2001, p. 43)”.

Nakagawa (2001, p.42) conceitua atividade como “um processo que combina, de forma adequada, pessoas, tecnologias, materiais, métodos e seu ambiente, tendo como objetivo a produção de produtos”.

Kaplan e Cooper (1998 *apud* Vargas 2002, p.63) recomendam que no desenvolvimento do ABC, a organização tem que identificar as atividades realizadas

pelos recursos indiretos e de apoio. Uma vez identificadas por verbos e seus objetos, serão selecionadas e definidas por grandeza, tendo em conta que deverão ser ignoradas as atividades que consomem menos de cinco por cento do tempo de uma pessoa ou da capacidade de um recurso.

Seguindo com Kaplan Cooper (1998, p.99), para se associar os custos dos recursos às atividades, não é necessário programar estudos sofisticados de tempos e movimentos, e quando o foco é a estimativa de custo de produtos e clientes, os dicionários de atividades devem conter de dez a trinta atividades e devem ser levados em conta na definição do número de atividades:

- O propósito do modelo;
- A dimensão e complexidade da organização ou empresa.

Segundo Robles Jr. (1994, *apud* VARGAS, 2002, p.64) na prática, podem-se considerar como atividades, as demandas de trabalho que consomem recursos, bem como o próprio consumo de recurso, mesmo que em determinado momento não seja necessário, aparentemente, demandar trabalho.

As atividades constituem o fundamento do sistema de gerenciamento de custos, descrevem a maneira como uma empresa utiliza seu tempo e os recursos para atingir seus objetivos, consomem recursos substanciais para gerar uma produção e sua função principal é converter recursos em produção (BRIMSON, 1996, p.63).

De acordo com Ching (1995 *apud* VARGAS, 2002, p.65), existe, entre os elementos do ABC, uma relação hierárquica estabelecida na qual as atividades desempenham o papel de converter recursos em produtos e/ou serviços.

O estudo da hierarquia das atividades pode ser realizado, segundo Nakagawa (2001, p.43-45), sob as formas em como elas são agregadas em termos de:

- a. consumo de recursos pelas atividades;
- b. alocação dos custos das atividades aos produtos.

O ABC representa uma apropriação dos recursos consumidos por meio da distribuição destes aos produtos ou serviços com base nos direcionadores de custos, e pode ser definido como um critério utilizado para representar a forma de consumo dos recursos pelas atividades e, também, como tais atividades são requeridas pelos produtos fabricados ou serviços executados (WERNKE, 2006, p.36).

Direcionador de custos é o que determina o custo de uma atividade, um evento causal que influencia o nível de desempenho de atividades e o consumo resultante de recursos (NAKAGAWA, 2001, p. 74)

Segundo Martins (2003, p.96), direcionador de custos “é o fator que determina o custo de uma atividade. Como as atividades exigem recursos para serem realizadas, deduz-se que o direcionador é a verdadeira causa dos seus custos”. Para Berti (2006, p.74), direcionadores de custos representam os pontos de ligação entre os recursos e os processos e/ou atividades e é através deles que os recursos são distribuídos às atividades.

No método do ABC os direcionadores de custos atribuem os recursos consumidos às atividades e as atividades aos bens ou serviços produzidos. Dubois, Kulpa e Souza (2006, p.156) destacam que os direcionadores de custos são informações cuja obtenção gera um custo e que, para operar com direcionadores de custos que não estejam disponíveis e que necessitem ser obtidos por processos complexos, a empresa arcará com maiores dispêndios.

Para Bornia (2002), para calcular os custos utilizando o ABC, as quatro fases necessárias são:

1. Mapeamento de atividades;
2. Alocação dos custos às atividades;
3. Redistribuição dos custos das atividades indiretas até as diretas;
4. Cálculo dos custos até os produtos.

Sobre o mapeamento de atividades, Bornia (2002, p.124) explica que é um dos pontos mais importantes para implementar o sistema de forma correta.

A organização deve ser modelada em atividades, que, encadeadas, formam os processos. Essa visão de processo é uma importante diferença entre o ABC e os métodos tradicionais, pois facilita o apoio a ações de melhoria da empresa.

Zorzal (2003, p. 70) observa que para implantar o custeio baseado em atividades devem-se levar em consideração as necessidades e os objetivos da empresa na qual será implantado.

Nakagawa (2001, p.51) explica que, para usar adequadamente o ABC, é necessário definir seus termos de referência como o escopo, que define, por exemplo, o grau de envolvimento dos gestores das diferentes áreas. Também deve-se analisar se atenderá eficazmente aos objetivos de sua implementação. Após a

definição do escopo e os objetivos do projeto, deve-se elaborar uma relação de produtos esperados do ABC, por exemplo:

- custeio de produtos, componentes, montagens e sub-montagens;
- desempenhos de vetores de custos e atividades;
- definição das atividades que adicionam ou não valor;
- rentabilidade de produtos, clientes ou projetos específicos;
- lista de atividades e respectivos custos.

Como estará composta a equipe que implementará o ABC e quais recursos serão alocados para capacitá-la é uma questão que também deve ser considerada.

Boisvert (1999, p.53) observa que um sistema de contabilidade por atividades é formado por uma série de etapas que, de acordo com quem estiver implementando o sistema, difere em sua ordem de execução. Seguindo com o autor, a contabilidade por atividades deve-se fazer em duas etapas principais:

- a. Definição e mensuração das atividades da empresa: nesta etapa deve-se proceder a descrever as atividades da empresa, identificar os recursos às atividades e definir os centros de reagrupamento;
- b. Definição e mensuração dos objetos de custo: nesta etapa deve-se elaborar uma listagem dos objetos de custo, definir os atributos (direcionadores) e identificar as atividades aos objetos de custo.

Para Brimson (1996, p.36), as empresas implantam a contabilidade por atividades para apoiar diversos tipos de decisões como custo dos produtos, gerenciamento de caixa e liquidez, controle de custos e apoio às decisões.

Pelo exposto, o ABC apresenta-se como um método que pode proporcionar informações úteis à gestão, embora considerando como desvantagem a complexidade de sua aplicação.

2.4 OS SERVIÇOS E O TURISMO

Nos anos recentes, os serviços ampliaram sua participação na economia ocupando maior destaque no Brasil e no mundo. Como mostra a Figura 5, o setor é o que tem maior peso no resultado final do PIB (Produto Interno Bruto). No Brasil ele representa 65,8% de economia, seguido pela indústria, com 28,7% de participação, e a agropecuária, com 5,5% (FOLHA ONLINE, 12/03/2008).

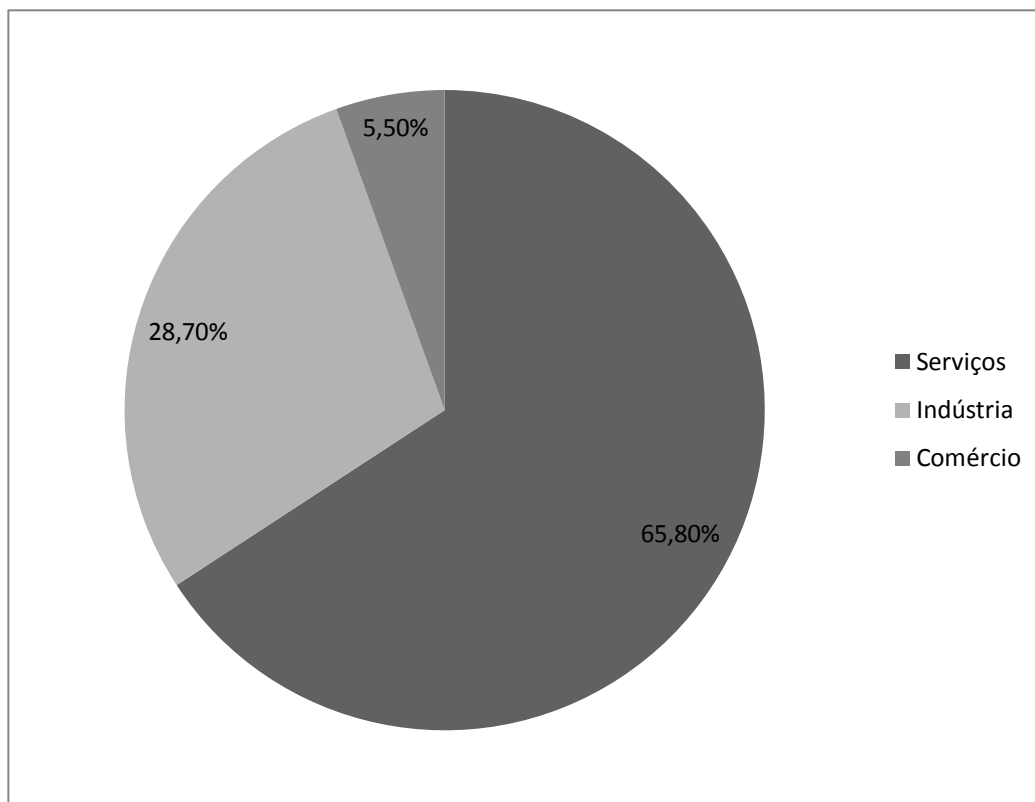


Figura 5: Participação dos setores da economia no PIB

Fonte: Adaptado de Folha Online (2008)

O turismo responde por 10% do PIB mundial (LUNKES, 2004, p. 22). Segundo Lunkes (2004, p. 20), o turismo pode ser importante para a integração entre os povos, promovendo o equilíbrio econômico e social. A Constituição Federal de 1988 trata da matéria como ferramenta de inclusão social no país. Segundo o Art. 180, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios promoverão e incentivarão o turismo como fator de desenvolvimento social e econômico.

Analísado como uma atividade econômica, o turismo é definido a partir da perspectiva da demanda, ou seja, como resultado econômico do consumo dos visitantes (IBGE, 2008). As empresas que oferecem serviços turísticos têm que estar atentas aos diversos perfis dos visitantes e adaptar-se ao dinamismo do setor.

A ICCA (*International Congress and Convention Association*) divulgou a lista das cidades que mais receberam eventos internacionais em 2007 (SECRETARIA DE ESTADO, TURISMO, CULTURA E ESPORTE, 2008). Florianópolis se encontra entre as cinco cidades brasileiras que mais receberam eventos nesse período e confirma a sua vocação e crescimento nessa área.

Para Giancesi e Corrêa (1996 apud ELLER, 2002 p.230) as operações de serviços são caracterizadas pela intangibilidade dos serviços, a necessidade da presença e participação do cliente no processo e a simultaneidade na produção e o consumo dos serviços.

- Intangibilidade dos serviços: os serviços são experiências que o cliente vivencia enquanto que os bens são coisas que podem ser possuídas. Por ser intangíveis torna-se difícil para gerentes, funcionários e mesmo para os clientes, avaliar o resultado e a qualidade dos serviços. Embora com exceções, os serviços são difíceis de padronizar. Isto faz gestão do processo mais complexa e difícil de ser mensurada.
- Necessidade da presença e participação do cliente no processo: muitas vezes o cliente é o elemento que, de alguma forma, põe regras para a realização dos serviços, constituindo-se uma entrada do sistema de operações que não são diretamente controladas pela gestão.
- Produção e o consumo de serviços são simultâneos: geralmente, não existe uma etapa intermediária entre a produção do serviço e seu consumo por parte de um cliente. Como consequência, os serviços não podem ser estocados. Em grande quantidade de casos, é mais difícil utilizar a capacidade produtiva eficientemente em sistemas de prestação de serviços.

Apesar do crescimento substancial do setor e de sua comprovada relevância na economia, a maioria dos autores da área de custos voltou o estudo da análise de custos para empresas industriais, reservando pouco espaço e atenção às de serviços, em função da preocupação da contabilidade de custos com a valoração de estoques, das empresas industriais, que não é necessário nas empresas de serviços.

O serviço é um bem intangível e seu consumo se realiza no momento em que é fornecido, portanto, não pode ser armazenado ou estocado (BERTI, 2006).

Nas empresas de serviços, os estoques são mínimos ou inexistentes, exceto de materiais diretos. Para Berti (2006, p.95), a característica que sempre distingue as empresas de serviços das empresas industriais se encontra na mensuração entre produto e resultado. Berti (2006) ainda, explica que o produto da empresa de serviços é difícil de avaliar porque é um produto menos tangível de avaliação do que os produtos das empresas industriais.

Um sistema de custos é importante para qualquer empresa. No caso das empresas de serviços, e tendo em conta a intangibilidade dos produtos oferecidos, os gestores podem utilizá-los para melhorar a qualidade e a eficiência e para conhecer os esforços que são consumidos para a realização dos serviços.

3 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Neste Capítulo apresenta-se a empresa pesquisada no estudo de caso, sua estrutura, a rotina operacional da mesma, os dados coletados e a proposta de apuração de custos que proporcionará subsídios à gestão para tomada de decisões.

3.1 APRESENTAÇÃO DA EMPRESA

O trabalho foi realizado na empresa Scuna Sul Turismo Náutico Ltda., que presta serviços turísticos marítimos na cidade de Florianópolis (SC), através de três Unidades de operação: em Canasvieiras, na região norte de Florianópolis; na Barra da Lagoa, na região leste de Florianópolis e no Centro da cidade de Florianópolis.

A empresa opera no setor do turismo em Florianópolis desde 1980 e seus sócios diretores são armadores, construtores e projetistas navais.

Apesar de que em empresas de pequeno porte as funções muitas vezes são difíceis de definir, por cumprirem os colaboradores funções em diversos setores, na empresa pesquisada as funções estão bem definidas, sem interferências entre as diversas atividades.

O organograma da empresa consta na Figura 6. O corporativo, que cumpre as funções da Diretoria, RH e Financeiro, desempenha suas atividades na Unidade operacional de Canasvieiras, dando apoio às três Unidades.

Todos os serviços da empresa são realizados utilizando seus próprios recursos, ou seja, as atividades são desenvolvidas a partir da utilização dos próprios meios na realização da divulgação dos serviços oferecidos pela empresa, na confirmação de reservas solicitadas, e no transporte, terrestre e marítimo, dos passageiros.

As embarcações utilizadas para a realização dos passeios marítimos são habilitadas e contam com tripulação fixa de acordo com as normas da Capitania dos Portos, além de contar com todos os equipamentos de segurança, que também são exigência deste órgão. A empresa conta com dois veículos que são utilizados para o transporte dos passageiros que adquirem excursões e precisam deslocamento

terrestre até a área de embarque na Unidade Canasvieiras, sendo este um custo desta Unidade.

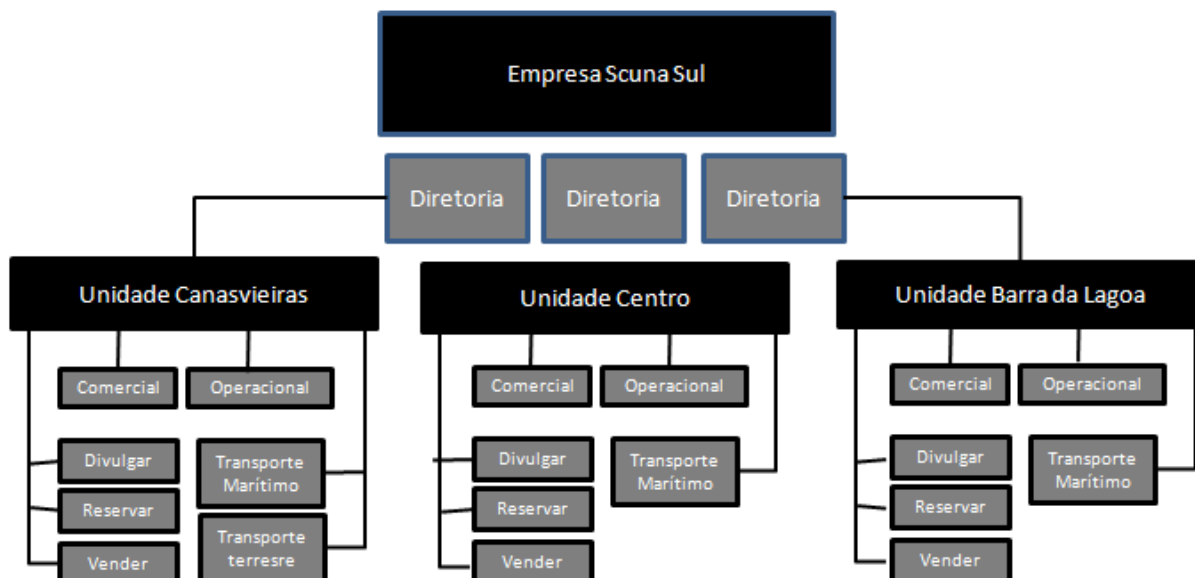


Figura 6: Organograma da empresa

As Unidades de operação funcionam nos mesmos locais em que se dá a realização dos serviços de reservas, promoção e vendas, além das rotinas administrativas pertinentes.

A empresa opera, nas Unidades do Centro e de Canasvieiras, durante todo o ano, e na Unidade Barra da Lagoa durante a alta temporada, período considerado desde 20 de dezembro até o final da páscoa. Para fins operacionais a empresa divide o ano em três períodos:

- Alta temporada: começa a partir de 20 de dezembro até o domingo de páscoa.
- Média temporada: desde setembro até dezembro.
- Baixa temporada: desde o dia seguinte à páscoa até início de setembro.

Cabe destacar aqui que os conceitos de baixa, média e alta temporada correspondem à definição dada pela empresa, para subdividir o ano em períodos. Essa classificação é usada desde o início de suas atividades no setor turístico marítimo, na década 1980, quando a empresa operava intensamente na alta temporada. Durante a média temporada, a quantidade de serviços prestados era inferior à da alta temporada, porém superior à baixa e aumentava com a vinda de estudantes de diversos países do MERCOSUL e de diversas regiões do Brasil em

Setembro. Os eventos realizados no período das festas de Outubro no Vale do Itajaí e em outras regiões do estado (Oktoberfest, Fenarreco, Marejada, Schutzenfest, Bananenfest, Tirolerfest, Fenachopp, entre outras), proporcionavam um aumento na demanda da média temporada em relação à baixa temporada.

Para fins deste estudo as temporadas são consideradas da seguinte forma:

- Alta temporada: Dezembro, Janeiro, Fevereiro e Março.
- Baixa temporada: Abril, Maio, Junho, Julho e Agosto.
- Média temporada: Setembro, Outubro e Novembro.

Na empresa trabalham, em média, 43 pessoas podendo este número variar sazonalmente.

3.2 PROPOSTA DE UM MODELO DE APURAÇÃO DE CUSTOS PARA A EMPRESA EM ESTUDO

Os gestores da empresa pesquisada, apesar de intuírem sobre a importância de um sistema de controle de custos, não estão cientes dos benefícios que podem auferir se conhecerem os custos em que a empresa incorre para a prestação de serviços.

A determinação dos preços de venda é feita com base nos preços de mercado e eventuais incrementos ou descontos nos valores são realizados pela intuição ou pela necessidade de cativar um ou um conjunto de clientes. O conhecimento do lucro, na empresa, dá-se pelo que “sobrou” ao final de um período. Isso é chamado pelos gestores de “resultado das operações”.

Utilizando como base os conceitos apresentados por vários autores, na fundamentação teórica sobre as metodologias de custeio e mediante a análise da estrutura da empresa pesquisada, optou-se por uma abordagem adaptada a partir do custeio baseado em atividades (ABC) e do custeio variável.

O ABC, de acordo com a revisão bibliográfica realizada no presente trabalho, apesar de haver certa complexidade na sua aplicação, é um método que aloca adequadamente os custos indiretos e também podendo alocar as despesas, se a empresa optar por isso, aos serviços prestados, atendendo assim às necessidades dos gestores que precisam conhecer os custos para a tomada de decisões.

A implementação do ABC na empresa visa suprir a necessidade de conhecer os custos incorridos nas diversas atividades da empresa e, em consequência, os custos dos serviços, além de identificar possíveis mudanças necessárias no processo.

O custeio variável possui condições de fornecer informações à gestão da empresa, utilizando a alocação dos gastos variáveis (custos e despesas), aos produtos, deixando os fixos para a conseqüentemente aplicação do ABC.

3.2.1 Identificar os objetos de custeio (nas Unidades de Canasvieiras, Centro e Barra da Lagoa)

Os objetos de custeio neste trabalho são os barcos, em número de nove, que estão distribuídos nas três Unidades operacionais da empresa conforme exposto no Quadro 3.

Unidade	Nome	Capacidade
Canasvieiras	Pirata do Caribe I	167 passageiros
	Pirata do Caribe II	167 passageiros
	Santa Catarina	200 passageiros
	Sonhador	80 passageiros
Centro	Madrugada	154 passageiros
	Fantástico	98 passageiros
	Fantasia	70 passageiros
Barra da Lagoa	Aquarium	80 passageiros

Quadro 3 : Objetos de custeio

Os barcos são todos de propriedade da empresa e foram projetados e construídos pelos seus proprietários. Cada um dos barcos atua numa Unidade e, em casos excepcionais, se deslocam até alguma das outras Unidades para a realização de algum serviço. Não há registros na empresa em relação a isso e, por acontecer de forma esporádica, foi desconsiderado para fins deste estudo.

3.2.2 Identificar os custos indiretos e as despesas (*overheads*)

Foi realizado um levantamento dos gastos indiretos em relação aos objetos de custos, em cada Unidade da empresa, a partir da análise dos relatórios preparados pela administração, evidenciados mensalmente. Há que se considerar que os gastos sofrem a influência de sazonalidade por se tratar de uma empresa de serviços turísticos.

Para o cálculo da depreciação foi analisado o valor dos bens e a estimativa dos prazos de utilização foi feita pelo proprietário da empresa, que considera tais prazos adequados ao estado atual dos bens mensurados e à expectativa de uso pela empresa. O detalhe da depreciação consta no Apêndice 1.

O levantamento do valor total dos *overheads* para as Unidades da empresa Canasvieiras e o valor total de remuneração são apresentados no Quadro 4. No Apêndice 2 é apresentado em detalhe os valores que formam o valor apresentado.

Na Figura 07 é apresentada a evolução dos *overheads* durante o período pesquisado para todas as Unidades.

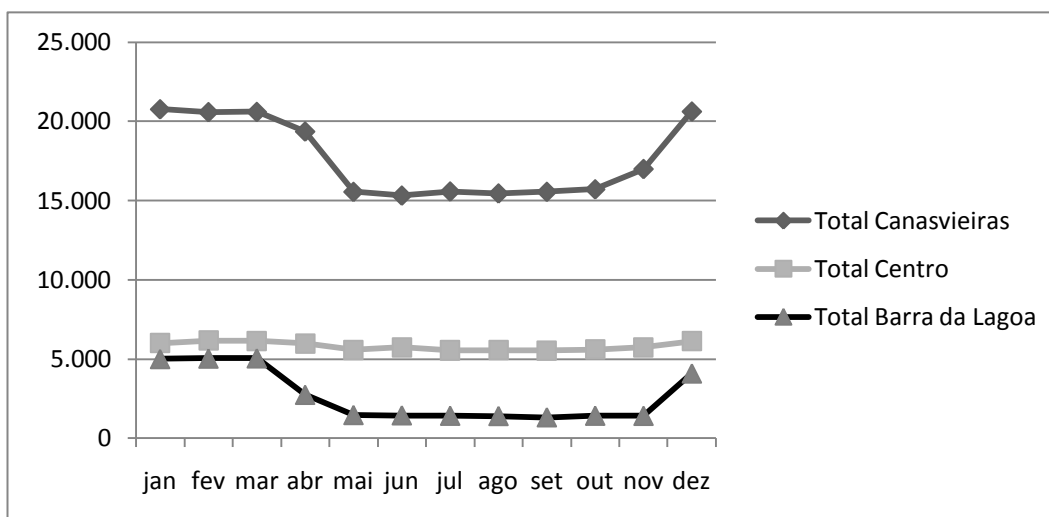


Figura 7: Evolução dos *overheads* durante o período pesquisado em todas as Unidades

Os gastos referentes a remuneração correspondem ao pagamento do pessoal cujas atividades se desenvolvem no transporte terrestre e no corporativo (apenas para a Unidade Canasvieiras), e para o departamento de divulgação e vendas (nas três Unidades).

Nos dois veículos que a empresa utiliza para o transporte de passageiros se utilizam os serviços de um motorista para cada um na alta temporada. Nos outros períodos (média e baixa temporada), apenas um motorista presta serviços de transporte terrestre na empresa.

Na Unidade Canasvieiras trabalham dois vendedores durante o ano todo e, na alta temporada se requer o serviço de mais três vendedores. No Centro os vendedores trabalham o ano inteiro e na Barra da Lagoa somente há serviço de vendedores na alta temporada. A remuneração fixa dos vendedores refere-se ao trabalho de quatro horas diárias, recebendo eles, além dos valores fixos, comissões por vendas. A remuneração se compõe de salário, encargos, provisão de férias e 13º salário e benefícios.

As informações referentes à remuneração estão contidas no Apêndice 4. Os valores totais referentes à remuneração se observam no Quadro 4.

Unidades	Valor dos <i>overheads</i>	Valor de remuneração
Canasvieiras	212.211	90.330
Centro	69.794	8.901
Barra da Lagoa	31856	16.200
Total empresa	313.861	115.431

Quadro 4: Valor total de remuneração.

3.2.3 Identificar as atividades executadas na empresa

A empresa realiza diversas atividades de acordo com a necessidade de cada Unidade. O Quadro 5 expõe a relação de atividades desenvolvidas por Unidade.

	Atividades	Descrição atividades	Canasvieiras	Centro	Barra da Lagoa
Unidades operacionais	Divulgar	Divulgar os serviços da empresa	X	X	X
	Reservar	Realizar as reservas solicitadas	X	X	X
	Vender	Vender os serviços da empresa	X	X	X
	Transporte Terrestre	Transportar passageiros até embarque	X		
Corporativo	RH	Realizar as rotinas de recursos humanos	X		
	Financeiro	Realizar as rotinas administrativas e financeiras	X		
	Diretoria	Gerenciar a empresa	X		

Quadro 5: Relação das atividades desenvolvidas na empresa.

As atividades do corporativo se desenvolvem na Unidade Canasvieiras, porém têm influência em todas as Unidades.

O transporte terrestre ocorre somente na Unidade Canasvieiras e está incluído na venda como serviço para os hotéis e agências que se encontram distantes do embarque e desembarque.

3.2.4 Identificar os direcionadores de custos de primeiro estágio para os overheads

Os gastos indiretos foram alocados às atividades de acordo com diversos direcionadores de custos. Para a escolha dos direcionadores de custos foram realizadas entrevistas e consultas com colaboradores da empresa para conhecer detalhes das atividades executadas, tempos de execução das mesmas, utilização dos espaços em cada Unidade, etc. O Quadro 6 detalha os direcionadores para cada item de gasto que serão alocados às atividades e uma descrição de cada um deles.

Item de gasto	Direcionador	Descrição
Combustível veículos	Direto para os veículos	Alocado diretamente à atividade transporte terrestre
Manutenção veículos	Direto para os veículos	Alocado diretamente à atividade transporte terrestre
Depreciações veículos	Direto para os veículos	Alocado diretamente à atividade transporte terrestre
Seguros veículos	Direto para os veículos	Alocado diretamente à atividade transporte terrestre
Outros gastos veículos	Direto para os veículos	Alocado diretamente à atividade transporte terrestre
Telefone	Índice de utilização (%)	Proporção de tempo estimado de utilização para cada atividade conforme entrevista.
Mat. escritório	Índice de utilização (%)	Quant. proporcional utilizada em cada atividade conforme entrevista.
Internet	Índice de utilização (%)	Proporção de tempo estimado de utilização para cada atividade conforme entrevista.
Condomínio	Área ocupada (m2)	Área ocupada para cada atividade.
Remuneração	Tempo utilizado na atividade. (%)	Proporção de tempo dedicado para cada atividade.
Pró-labore	Direto (100%)	Alocado diretamente à atividade correspondente.
Energia elétrica	Índice de consumo (%)	Índice de consumo de acordo com levantamento de equipamentos e consumos.
Vigilância	Área ocupada (m2)	Área ocupada para cada atividade.
Correios	Índice de utilização (%)	Proporção estimada de utilização para cada atividade.
Limpeza	Área ocupada (m2)	Área ocupada para cada atividade.
IPTU	Área ocupada (m2)	Área ocupada para cada atividade.
Contabilidade	Numero de pessoas na atividade.	De acordo com a quantidade de pessoas em cada atividade.
Material divulgação	Direto (%)	Alocado diretamente à atividade correspondente.
Propaganda	Direto (%)	Alocado diretamente à atividade correspondente.
Deprec. Instalações	Área ocupada (m2)	Área ocupada para cada atividade.
Deprec. Móv. e utens.	Área utilizada (m2)	Área ocupada para cada atividade.
Deprec. Equip. Inform.	Área utilizada (m2)	Área ocupada para cada atividade.
Aluguel	Área ocupada (m2)	Área ocupada para cada atividade.

Quadro 6: Relação de direcionadores para cada item de gasto.

Como exposto na etapa anterior, foram utilizados direcionadores para a alocação dos *overheads* às atividades. Os gastos com telefone, material de escritório, internet, correios, remuneração e encargos foram alocados às atividades considerando índices de utilização, ou seja, a proporção com que os recursos são utilizados pelas atividades Divulgar, Reservar e Vender. Os gastos com condomínio, aluguel, energia elétrica, vigilância, limpeza, IPTU, depreciação de instalações, depreciação de móveis e utensílios e depreciação com equipamentos de informática foram alocados às atividades proporcionalmente à área ocupada por estas.

No caso dos gastos com material de divulgação e propaganda, foi considerado que seriam alocados diretamente às atividades que utilizam estes materiais. Os gastos indiretos do corporativo se desenvolvem na Unidade Canasvieiras, mas afetam a todas as unidades. São os gastos com remuneração e encargos, foram alocados às atividades mencionadas considerando índices de utilização por parte das mesmas; e depreciações do corporativo, que foram alocadas considerando a área ocupada por cada atividade. Os valores de pró-labore foram alocados em sua totalidade à diretoria e os gastos com contabilidade, de acordo com o número de pessoas na atividade. Os gastos com veículos foram alocados direto para a atividade transporte terrestre.

Para alocar os *overheads* às atividades foi elaborado um mapa auxiliar de alocação partir dos direcionadores mencionados, para cada unidade, onde estão evidenciadas as atividades das três unidades operacionais e do corporativo.

No cálculo a energia elétrica consumida nas unidades primeiramente se realizou um estudo do consumo dos diversos equipamentos utilizados, mediante a análise da potência média de cada aparelho, o tempo médio de uso diário e a quantidade de dias do mês que estes são usados, como pode ser observado no Apêndice 5.

Uma vez obtido o cálculo de consumo dos equipamentos que são utilizados pelas diferentes atividades, os percentuais resultantes foram direcionados às atividades correspondentes de acordo com a estimativa de utilização do equipamento por cada atividade, como consta no Apêndice 6.

Para obter os valores estimados de utilização dos equipamentos por cada atividade foram realizadas consultas com os gestores e com o pessoal que desenvolve as atividades, além da observação, por parte do autor deste trabalho,

das rotinas dentro das unidades. No consumo de energia elétrica não há diferenças significativas nos diferentes períodos.

3.2.5 Apurar os custos das atividades executadas

A partir da definição dos direcionadores e com as informações coletadas junto aos administradores da empresa, foi elaborado o mapa de alocação dos recursos para as atividades como consta no Apêndice 7 e as matrizes para alocação dos custos indiretos às atividades, separadas por unidade, considerando os períodos de alta, média e baixa temporada, como exposto no Apêndice 8 para a média mensal da alta temporada, no Apêndice 9 para média mensal da média temporada, no Apêndice 10 para média mensal da baixa temporada e no Apêndice 11 para o ano inteiro. No Quadro 7 se observa o valor total dos custos das atividades executadas no período pesquisado.

	Corporativo	Canasvieiras	Centro	Barra da Lagoa
Divulgar		22.904	25.055	13.207
Reservar		14.136	19.595	9.312
Vender		12.563	25.140	9.337
RH	23.165			
Financeiro	33.550			
Diretoria	42.699			
Total	99.414	49.603	69.790	31.856

Quadro 7: Valor total do custo das atividades.

A Figura 8, realizada com base nos custos das atividades (média mensal por período), ilustra como os *overheads* acontecem nas três unidades e no corporativo nos diferentes períodos sazonais.

Pode se observar que, na Unidade Canasvieiras, a ocorrência desses gastos na alta temporada é muito superior aos outros períodos do ano. Isto acontece porque as atividades se desenvolvem com muita intensidade no período mencionado e nos períodos de baixa e média temporada as atividades são de menor intensidade.

Na Unidade Barra da Lagoa esses gastos aumentam significativamente na alta temporada e são inferiores na média e baixa temporada (porém não deixam de acontecer) porque no início da baixa temporada cessam as atividades que somente serão retomadas no início da alta temporada.

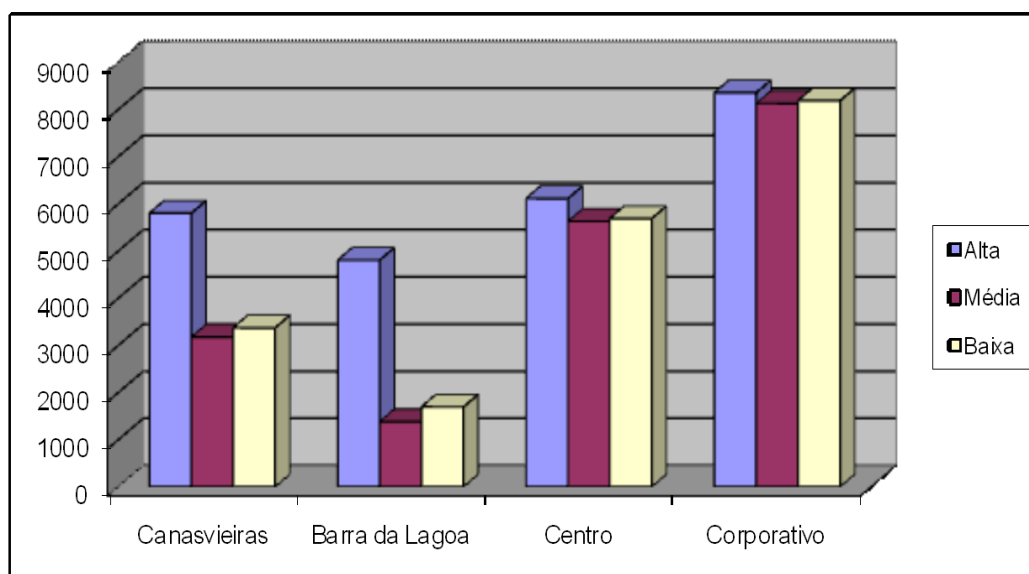


Figura 8: Relação dos gastos indiretos por períodos sazonais.

A Unidade Centro apresenta pouca variação e se observa que os gastos são elevados em comparação com as demais unidades e constantes, fato que deve influenciar nos resultados da Unidade.

A Unidade Centro é a que menos varia nos períodos do ano. Segundo o diretor da empresa, o fluxo de turistas que visitam Florianópolis na alta temporada opta pelas praias do norte e do leste da ilha. Portanto, nesta unidade as atividades ocorrem de forma constante durante o ano inteiro, o que fez com que a empresa direcionasse esforços para a captação do turismo escolar e de eventos nesta unidade, o que acontece principalmente na média e na baixa temporada.

O corporativo mantém gastos superiores ao de todas as unidades e suas atividades têm incidência nas unidades. As atividades do corporativo geralmente são de gestão e é nesta atividade que acontecem as tomadas de decisão.

3.2.6 Identificar os direcionadores de custos de segundo estágio

Uma vez direcionados os recursos (*overhead*) às atividades, os gastos acumulados nestas foram alocados aos objetos de custeio, mediante a utilização de direcionadores, como consta no Quadro 8, que foram definidos depois de entrevistas com os gestores e colaboradores.

	Atividade	Direcionador de atividade	Descrição
Corporativo	RH	Tempo pessoas	Proporção do tempo que cada colaborador utiliza para cada atividade em cada filial
	Financeiro	Nº Passageiros pagantes–	Quantidade de passageiros adultos pagantes transportados.
	Diretoria	Índice de atenção aproximado (%)	Proporção de tempo que a diretoria atende a cada atividade em cada filial.
Unidade Canasvieiras.	Divulgar	Nº Passageiros - capacidade	Capacidade de passageiros dos barcos na filial.
	Reservar	Nº passageiros - transportados	Quantidade total de passageiros transportados.
	Vender	Nº Passageiros - pagantes	Quantidade de passageiros adultos pagantes transportados.
	Transp. Terrestre	Nº Passageiros - transportados	Quantidade total de passageiros transportados.
Unidade Centro	Divulgar	Nº Passageiros - capacidade	Capacidade de passageiros dos barcos na filial.
	Reservar	Nº Passageiros - transportados	Quantidade total de passageiros transportados.
	Vender	Nº Passageiros - pagantes	Quantidade de passageiros adultos pagantes transportados.
Unidade Barra da Lagoa	Divulgar	Nº Passageiros - capacidade	Capacidade de passageiros dos barcos na filial.
	Reservar	Nº Passageiros - transportados	Quantidade total de passageiros transportados.
	Vender	Nº Passageiros - pagantes	Quantidade de passageiros adultos pagantes transportados.

Quadro 8: Relação de direcionadores de segundo estágio

Utilizando os critérios mencionados foi elaborado o mapa de alocação dos custos indiretos e despesas aos objetos de custeio, obtidas as informações relacionadas ao tempo dos colaboradores nas funções, atenção dada pela diretoria às diversas atividades e a quantidade de passageiros pagantes e transportados. Nos Apêndices 12, 13, 14 e 15 são apresentados os mapas auxiliares para alocação dos custos indiretos aos objetos de custos para ano inteiro, alta, média e baixa temporada.

Para alocar os gastos das atividades Financeiro e Vendas, foi considerado como direcionador a quantidade de passageiros pagantes. Os passageiros que utilizam os serviços da empresa são divididos em:

- Adultos (acima de 12 anos);
- Crianças (de 6 a 12 anos);
- *Free* (de 0 a 6 anos não pagam passagem).

Para alocar os gastos da atividade Divulgar foi utilizado como direcionador a capacidade dos barcos por considerar que esta atividade realiza esforços para promover os barcos em sua capacidade total.

Para alocar os gastos das atividades Reservar e Transporte Terrestre foi utilizado como direcionador a quantidade de passageiros transportados, pois estas atividades estão diretamente relacionadas à quantidade de passageiros transportados.

Para a Diretoria foi utilizado o índice de atenção aproximado, ou seja, a proporção do tempo que é dedicado pela diretoria às diversas atividades e aos barcos. Esta informação foi obtida mediante consulta ao diretor da empresa que estimou tais valores de acordo com as suas atividades diárias.

Para RH foi utilizado o tempo das pessoas que realizam as atividades e os colaboradores que trabalham nos barcos.

3.2.7 Apurar os *overheads* dos objetos de custeio

Uma vez elaborados os mapas de alocação dos *overheads* aos objetos de custos, foram elaboradas as matrizes correspondentes.

Nos Apêndices 16, 17, 18 e 19 podem-se observar as matrizes para alocação dos custos indiretos para o ano inteiro, alta, média e baixa temporada respectivamente. No Quadro 9 apresenta-se os valores de *overheads* para os objetos de custeio.

	Média mensal baixa temporada	Média mensal média temporada	Média mensal alta temporada	Ano inteiro
Pirata do Caribe 1	4.048	3.732	6.264	58.941
Pirata do Caribe 2	3.344	3.332	5.136	49.107
Sonhador	2.194	1.818	2.239	25.226
Santa Catarina	2.771	2.861	3.638	36.337
Madrugada	3.583	3.780	3.278	40.507
Fantástico	2.834	3.051	3.111	33.972
Fantasia	2.117	2.122	1.529	21.949
Aquarium	2.753	2.415	6.306	47.818

Quadro 9: Valores de *overheads* por objeto de custeio.

3.2.8 Alocar os gastos fixos diretos aos objetos de custeio

Uma vez alocados os *overheads*, foi realizada a alocação dos gastos fixos diretos analisando a média mensal para alta, média e baixa temporada, além dos valores totais para o ano inteiro. Esta divisão foi realizada pela observação das diferenças que acontecem na empresa nos diferentes períodos, considerando o que a empresa utiliza como prática habitual, ou seja, dividir o ano da forma como foi mencionado no item 3.1.

Os gastos fixos diretos identificados foram: remuneração, manutenção, depreciação, seguros, taxas das embarcações.

No Quadro 10 é apresentada a relação dos gastos fixos diretos para o ano inteiro. No Quadro 11 a relação dos gastos fixos diretos é feita para a média mensal da alta temporada, no Quadro 12 a média mensal da média temporada e no Quadro 13 a média mensal da baixa temporada.

Ano inteiro	Objeto de custo	Pirata do Caribe 1	Pirata do Caribe 2	Sonhador	Santa Catarina	Madrugada	Fantástico	Fantasia	Aquarium
	Item do gasto								
	Remuneração (1)	37.812	36.480	28.634	30.181	34.517	32.435	31.061	22.350
	Manutenção(2)	18.480	18.480	9.000	20.040	22.500	14.280	10.260	16.080
	Depreciação	16.000	12.000	4.000	12.000	8.000	5.000	6.000	6.400
	Seguros	9.600	9.600	7.200	10.800	9.000	8.400	7.200	6.300
	Taxas	1.032	1.032	564	1.092	1.380	876	792	840
	Total	82.924	77.592	49.398	74.113	75.397	60.991	55.313	51.970

(1) (2) Comentários sobre remuneração e manutenção na sequência do texto.

Quadro 10: Relação de gastos fixos diretos (média mensal alta temporada).

Média mensal alta temporada	Objeto de custo	Pirata do Caribe 1	Pirata do Caribe 2	Sonhador	Santa Catarina	Madrugada	Fantástico	Fantasia	Aquarium
	Item do gasto								
	Remuneração (1)	3.608	3.464	2.459	2.537	2.866	2.683	2.537	3.003
	Manutenção(2)	1.540	1.540	750	1.670	1.875	1.190	855	1.340
	Depreciação	1.333	1.000	333	1.000	667	417	500	533
	Seguros	800	800	600	900	750	700	600	525
	Taxas	86	86	47	91	115	73	66	70
	Total	7.368	6.890	4.189	6.198	6.272	5.062	4.558	5.472

(1) (2) Comentários sobre remuneração e manutenção na sequência do texto.

Quadro 11: Relação de gastos fixos diretos (média mensal alta temporada).

Média mensal média temporada	Objeto de custo	Pirata do Caribe 1	Pirata do Caribe 2	Sonhador	Santa Catarina	Madrugada	Fantástico	Fantasia	Aquarium
	Item do gasto								
	Remuneração (1)	2.934	2.888	2.398	2.554	2.694	2.667	2.485	735
	Manutenção (2)	1.540	1.540	750	1.670	1.875	1.190	855	533
	Depreciação	1.333	1.000	333	1.000	667	417	500	525
	Seguros	800	800	600	900	750	700	600	70
	Taxas Embarcações	86	86	47	91	115	73	66	0
	Total	6.694	6.314	4.128	6.215	6.100	5.046	4.506	1.863

(1) (2) Comentários sobre remuneração e manutenção na sequência do texto.

Quadro 12: Relação de gastos fixos diretos (média mensal média temporada).

Média mensal baixa temporada	Objeto de custo	Pirata do Caribe 1	Pirata do Caribe 2	Sonhador	Santa Catarina	Madrugada	Fantástico	Fantasia	Aquarium
	Item do gasto								
	Remuneração (1)	3224	3162	2676	2807	2995	2741	2691	1646
	Manutenção (2)	1540	1540	750	1670	1875	1190	855	1340
	Depreciação	1333	1000	333	1000	667	417	500	533
	Seguros	800	800	600	900	750	700	600	525
	Taxas Embarcações	86	86	47	91	115	73	66	70
	Total	6983	6588	4406	6468	6401	5120	4712	4115

(1) (2) Comentários sobre remuneração e manutenção na sequência do texto.

Quadro 13: Relação de gastos fixos diretos (média mensal baixa temporada).

Os valores referentes à remuneração constam no Quadro 14.

		Alta temporada (AT)			Baixa temporada					Média temporada			AT	
		Jan	Fev	Mar	Abr	Mai	Jun	Jul	Ago	Set	Out	Nov	Dez	Total
Canasvieiras	Pirata do Caribe 1	2.825	4.050	4.283	3.025	3.952	2.808	2.778	2.868	2.698	2.812	2.858	2.855	37.812
	Pirata do Caribe 2	2.532	3.770	4.112	2.922	2.758	3.971	2.738	2.648	2.713	2.749	2.746	2.821	36.480
	Sonhador	2.200	2.253	2.353	2.244	2.216	2.342	3.653	2.187	2.237	2.226	2.342	2.381	28.634
	Santa Catarina	2.481	2.581	2.431	2.281	2.416	2.316	2.256	4.014	2.216	2.434	2.577	2.178	30.181
	Total Canasvieiras	10.038	12.654	13.179	10.472	11.342	11.437	11.425	11.717	9.864	10.221	10.523	10.235	133.107
Barra	Aquarium	3.586	3.456	3.402	5.292	735	735	735	735	735	735	735	1.469	22.350
	Total Barra da Lagoa	3.586	3.456	3.402	5.292	735	735	735	735	735	735	735	1.469	22.350
Centro	Madrugada	2.780	2.899	3.039	2.845	3.288	2.924	2.843	3.073	2.607	2.699	2.775	2.745	34.517
	Fantástico	2.661	2.556	2.775	2.682	2.611	3.147	2.620	2.644	2.611	2.660	2.729	2.739	32.435
	Fantasia	2.546	2.601	2.600	2.707	2.511	2.543	3.187	2.508	2.585	2.503	2.368	2.402	31.061
	Total Centro	7.987	8.056	8.414	8.234	8.410	8.614	8.650	8.225	7.803	7.862	7.872	7.886	98.013

Quadro 14: Relação de gastos fixos diretos com remuneração para o ano inteiro.

A manutenção das embarcações é realizada em estaleiros que são contratados para tal fim. Os pequenos reparos são realizados pela própria tripulação

que conta com profissionais treinados para essa função. Os gastos com estes pequenos reparos estão incluídos nos valores referentes à manutenção, como consta no Quadro 15.

		Alta temporada			Baixa temporada					Média temporada			AT	
		Jan	Fev	Mar	Abr	Mai	Jun	Jul	Ago	Set	Out	Nov	Dez	Total
Canasvieiras	Pirata do Caribe 1	1.540	1.540	1.540	1.540	1.540	1.540	1.540	1.540	1.540	1.540	1.540	1.540	18.480
	Pirata do Caribe 2	1.540	1.540	1.540	1.540	1.540	1.540	1.540	1.540	1.540	1.540	1.540	1.540	18.480
	Sonhador	750	750	750	750	750	750	750	750	750	750	750	750	9.000
	Santa Catarina	1.670	1.670	1.670	1.670	1.670	1.670	1.670	1.670	1.670	1.670	1.670	1.670	20.040
	Total Canasvieiras	5.500	5.500	5.500	5.500	5.500	5.500	5.500	5.500	5.500	5.500	5.500	5.500	66.000
Barra	Aquarium	1.340	1.340	1.340	1.340	1.340	1.340	1.340	1.340	1.340	1.340	1.340	1.340	16.080
	Total Barra	1.340	1.340	1.340	1.340	1.340	1.340	1.340	1.340	1.340	1.340	1.340	1.340	16.080
Centro	Madrugada	1.875	1.875	1.875	1.875	1.875	1.875	1.875	1.875	1.875	1.875	1.875	1.875	22.500
	Fantástico	1.190	1.190	1.190	1.190	1.190	1.190	1.190	1.190	1.190	1.190	1.190	1.190	14.280
	Fantasia	855	855	855	855	855	855	855	855	855	855	855	855	10.260
	Total Centro	3.920	3.920	3.920	3.920	3.920	3.920	3.920	3.920	3.920	3.920	3.920	3.920	47.040

Quadro 15: Relação de gastos com manutenção para o ano inteiro.

Em relação ao valor referente às taxas e seguros que a empresa paga sobre os objetos de custeio foi fornecido o total pago no ano e apropriado mensalmente.

3.2.9 Alocar os gastos variáveis aos objetos de custeio

A alocação dos gastos variáveis aos objetos de custeio foi realizada após a coleta dos dados referentes aos períodos pesquisados, como exposto no Quadro 16 para o ano inteiro, no Quadro 17 para a média mensal da alta temporada, Quadro 18 para a média mensal da média temporada e no Quadro 19 para a média mensal da baixa temporada.

Os gastos variáveis identificados foram:

- Combustível
- Comissões a terceiros
- Comissões a vendedores próprios

		Canasvieiras				Centro			Barra da Lagoa
Ano inteiro	Objeto de custo	Pirata do Caribe 1	Pirata do Caribe 2	Sonhador	Santa Catarina	Madrugada	Fantástico	Fantasia	Aquarium
	Item do gasto								
	Combustível (1)	17.140	12.450	6.010	8.660	15.000	10.080	6.600	9.400
	Comissões Teceiros (2)	31.922	30.934	10.791	18.030	15.271	13.846	7.676	17.030
	Comissões Vendedores próprios (3)	16.032	9.971	4.629	4.161	8.199	5.150	3.876	6.747
	Total	65.094	53.355	21.430	30.851	38.469	29.076	18.152	33.177
(1) (2) (3) Comentários na sequência do texto.									

Quadro 16: Relação de gastos variáveis (ano inteiro).

		Canasvieiras				Centro			Barra da Lagoa
Média mensal alta temporada	Objeto de custo	Pirata do Caribe 1	Pirata do Caribe 2	Sonhador	Santa Catarina	Madrugada	Fantástico	Fantasia	Aquarium
	Item do gasto								
	Combustível (1)	2.400	1.650	600	1.200	1.250	840	550	2.350
	Comissões Teceiros (2)	7.102	6.541	2.117	3.845	1.092	1.242	445	4.220
	Comissões Vendedores próprios (3)	3.477	2.072	796	629	511	455	187	1.676
	Total	12.979	10.263	3.513	5.674	2.853	2.536	1.181	8.246
(1) (2) (3) Comentários na sequência do texto.									

Quadro 17: Relação de gastos variáveis (média mensal alta temporada).

		Canasvieiras				Centro			Barra da Lagoa
Média mensal média temporada	Objeto de custo	Pirata do Caribe 1	Pirata do Caribe 2	Sonhador	Santa Catarina	Madrugada	Fantástico	Fantasia	Aquarium
	Item do gasto								
	Combustível (1)	720	600	430	380	1.250	840	550	0
	Comissões Teceiros (2)	354	320	118	118	1.470	967	607	0
	Comissões Vendedores próprios (3)	135	140	107	271	734	583	351	0
	Total	1.209	1.060	655	769	3.454	2.390	1.508	0
(1) (2) (3) Comentários na sequência do texto.									

Quadro 18: Relação de gastos variáveis (média mensal média temporada).

		Canasvieiras				Centro			Barra da Lagoa
Média mensal baixa temporada	Objeto de custo	Pirata do Caribe 1	Pirata do Caribe 2	Sonhador	Santa Catarina	Madrugada	Fantástico	Fantasia	Aquarium
	Item do gasto								
	Combustível (1)	1.076	810	464	544	1.250	840	550	0
	Comissões Teceiros (2)	490	762	394	459	1.250	1.147	816	30
	Comissões Vendedores próprios (3)	344	253	225	167	765	313	415	9
	Total	1.910	1.825	1.083	1.170	3.265	2.300	1.781	39
(1) (2) (3) Comentários na sequência do texto.									

Quadro 19: Relação de gastos variáveis (média mensal baixa temporada).

Para obter os valores dos gastos com combustível para as embarcações foi feita pesquisa em documentos da empresa onde constam os pagos mensais de combustível e a qual embarcação foi destinado. Dessa pesquisa se obtiveram os dados que compõem o Quadro 20.

Comissões a terceiros são as que a empresa paga aos prestadores de serviços turísticos que comercializam os seus serviços. São hotéis, agências de turismo, imobiliárias, pousadas, etc., que recebem comissões pelas vendas efetuadas. A relação de comissões pagas a terceiros consta no Quadro 21. O percentual aplicado para o pagamento de comissões de terceiros é de 20% sobre as vendas que efetuarem.

Comissões de vendedores próprios são as que a empresa paga aos vendedores próprios que realizam as vendas nos locais físicos que as unidades ocupam ou próximo aos locais de embarque de passageiros. A relação de comissões pagas a vendedores próprios consta no Quadro 22.

		Alta temporada (AT)			Baixa temporada					Média temporada			AT	
		Jan	Fev	Mar	Abr	Mai	Jun	Jul	Ago	Set	Out	Nov	Dez	Total
Canasvieiras	Pirata do Caribe 1	2.500	2.500	2.600	2.500	720	720	720	720	720	720	720	2.000	17.140
	Pirata do Caribe 2	1.650	1.650	1.650	1.650	600	600	600	600	600	600	600	1.650	12.450
	Sonhador	600	600	600	600	430	430	430	430	430	430	430	600	6.010
	Santa Catarina	1.200	1.200	1.200	1.200	380	380	380	380	380	380	380	1.200	8.660
	Total Canasvieiras	5.950	5.950	6.050	5.950	2.130	2.130	2.130	2.130	2.130	2.130	2.130	5.450	44.260
Barra	Aquarium	2.350	2.350	2.350									2.350	9.400
	Total Barra	2.350	2.350	2.350									2.350	9.400
Centro	Madrugada	1.250	1.250	1.250	1.250	1.250	1.250	1.250	1.250	1.250	1.250	1.250	1.250	15.000
	Fantástico	840	840	840	840	840	840	840	840	840	840	840	840	10.080
	Fantasia	550	550	550	550	550	550	550	550	550	550	550	550	6.600
	Total Centro	2.640	2.640	2.640	2.640	2.640	2.640	2.640	2.640	2.640	2.640	2.640	2.640	31.680

Quadro 20: Relação de gastos com combustível.

O percentual aplicado para o pagamento de comissões a vendedores próprios é de 10% sobre as vendas que efetuarem.

		Alta temporada (AT)			Baixa temporada					Média temporada			AT	
3º		Jan	Fev	Mar	Abr	Mai	Jun	Jul	Ago	Set	Out	Nov	Dez	Total
Canasvieiras	Pirata do Caribe 1	12.884	7.652	6.088	2.043	0	228	69	111	246	144	672	1.785	31.922
	Pirata do Caribe 2	12.304	7.300	5.216	3.312	126	144	114	114	246	174	540	1.344	30.934
	Sonhador	5.076	1.455	1.422	1.557	135	216	60	0	108	48	198	516	10.791
	Santa Catarina	5.895	4.401	3.918	1.899	129	210	57	0	108	48	198	1.167	18.030
	Sub-total	36.159	20.808	16.644	8.811	390	798	300	225	708	414	1.608	4.812	91.677
Barra	Aquarium	5.000	4.973	4.986	151								1.922	17.030
	Sub-total	5.000	4.973	4.986	151								1.922	17.030
Centro	Madrugada	816	917	1.393	1.481	1.883	0	1.509	1.621	1.698	1.526	1.187	1.243	15.271
	Fantástico	1.127	942	1.299	1575	1.726	1.225	0	1.453	1.145	1.019	739	1.600	13.846
	Fantasia	371	270	896	875	1.267	1.166	770	0	665	669	487	242	7.676
	Sub-total	2.314	2.128	3.588	3.931	4.876	2.391	2.279	3.073	3.507	3.213	2.412	3.084	36.792

Quadro 21: Comissões pagas a terceiros.

		Alta temporada			Baixa temporada					Média temporada			AT	
Vendedores Próprios		Jan	Fev	Mar	Abr	Mai	Jun	Jul	Ago	Set	Out	Nov	Dez	Total
Canasvieiras	Pirata do Caribe 1	4.942	3.166	5.158	1.547	0	89	56	30	90	59	257	641	16.032
	Pirata do Caribe 2	4.462	1.242	2.356	858	114	266	26	0	89	140	191	229	9.971
	Sonhador	1.560	743	702	770	35	261	60	0	125	167	29	180	4.629
	Santa Catarina	953	354	425	474	35	264	60	0	261	525	27	785	4.161
	Sub-total	11.917	5.505	8.641	3.648	183	879	201	30	564	890	503	1.834	34.793
Barra	Aquarium	2.117	2.057	1.816	44								714	6.747
	Sub-total	2.117	2.057	1.816	44								714	6.747
Centro	Madrugada	474	478	611	980	1.148	0	891	931	672	774	758	483	8.199
	Fantástico	338	250	858	464	618	434	0	68	719	480	550	373	5.150
	Fantasia	121	166	240	485	658	557	376	0	368	415	271	221	3.876
	Sub-total	933	894	1.708	1.929	2.424	991	1.267	999	1.759	1.668	1.579	1.076	17.225

Quadro 22: Comissões pagas a vendedores da empresa.

Para que terceiros comercializem serviços da empresa, o pessoal de Divulgação realiza visitas a diversas empresas de turismo que demonstram algum interesse pela venda de excursões marítimas e podem comercializar serviços das três Unidades operacionais.

3.2.10 Apurar o custo total de cada objeto de custeio para a alta, média e baixa temporada

De posse de todas as informações já evidenciadas, a apuração do custo total de cada objeto de custeio faz-se mediante a acumulação dos dados coletados, como consta no Quadro 23 para os custos totais do ano inteiro, no Quadro 24 para os custos da alta temporada (média mensal), no Quadro 25 para os custos da média temporada (média mensal), no Quadro 26 para os custos da baixa temporada (média mensal).

		Canasvieiras				Centro			Barra da Lagoa
	Objeto de custo	Pirata Caribe 1	Pirata Caribe 2	Sonhador	Santa Catarina	Madrugada	Fantástico	Fantasia	Aquarium
	Item do gasto								
Total para o ano inteiro	Total gastos variáveis	65.094	53.355	21.430	30.851	38.469	29.076	18.152	33.177
	Combustível	17.140	12.450	6.010	8.660	15.000	10.080	6.600	9.400
	Comissões	31.922	30.934	10.791	18.030	15.271	13.846	7.676	17.030
	Comissões Vendedores	16.032	9.971	4.629	4.161	8.199	5.150	3.876	6.747
	Total gastos fixos diretos	82.924	77.592	49.398	74.113	75.397	60.991	55.313	51.970
	Remuneração	37.812	36.480	28.634	30.181	34.517	32.435	31.061	22.350
	Manutenção	18.480	18.480	9.000	20.040	22.500	14.280	10.260	16.080
	Depreciação	16.000	12.000	4.000	12.000	8.000	5.000	6.000	6.400
	Seguros	9.600	9.600	7.200	10.800	9.000	8.400	7.200	6.300
	Taxas	1.032	1.032	564	1.092	1.380	876	792	840
	Total gastos indiretos	58.941	49.107	25.226	36.337	40.507	33.972	21.949	47.818
	RH	2.141	2.141	2.141	2.141	2.141	2.141	2.141	2.141
	Financeiro	7.486	6.124	3.018	3.764	4.119	4.102	2.275	3.342
	Diretoria	1.729	1.729	1.297	2.162	865	865	432	865
	Divulgação	8.425	8.425	4.036	10.090	13.584	8.644	6.174	17.275
	Reservas	7.780	6.045	2.886	3.554	8.972	8.267	4.946	12.515
	Vendas	6.404	5.239	2.582	3.220	10.826	9.952	5.980	11.680
	Transp. Terrestre	24.974	19.404	9.265	11.407	-	-	-	-
	Custo total	206.959	180.054	96.054	141.301	154.373	124.039	95.414	132.965
	Passageiros transportados	14.658	11.389	5.438	6.695	7.515	6.924	4.143	5.640
	Custo por passageiro	14,12	15,81	17,66	21,11	20,54	17,91	23,03	23,58

Quadro 23: Custo total por objeto de custeio (ano inteiro)

		Canasvieiras				Centro			Barra da Lagoa
Média mensal alta temporada	Objeto de custo	Pirata Caribe 1	Pirata Caribe 2	Sonhador	Santa Catarina	Madrugada	Fantástico	Fantasia	Aquarium
	Item do gasto								
	Total gastos variáveis	12.979	10.263	3.513	5.674	2.853	2.536	1.181	8.246
	Combustível	2.400	1.650	600	1.200	1.250	840	550	2.350
	Comissões	7.102	6.541	2.117	3.845	1.092	1.242	445	4.220
	Comissões Vendedores	3.477	2.072	796	629	511	455	187	1.676
	Total gastos fixos diretos	7.368	6.890	4.189	6.198	6.272	5.062	4.558	5.472
	Remuneração	3.608	3.464	2.459	2.537	2.866	2.683	2.537	3.003
	Manutenção	1.540	1.540	750	1.670	1.875	1.190	855	1.340
	Depreciação	1.333	1.000	333	1.000	667	417	500	533
	Seguros	800	800	600	900	750	700	600	525
	Taxas	86	86	47	91	115	73	66	70
	Total gastos indiretos	6.263	5.136	2.239	3.638	3.278	3.111	1.529	6.306
	RH	183	183	183	183	183	183	183	183
	Financeiro	794	643	252	373	162	204	68	433
	Diretoria	146	146	109	182	73	73	36	73
	Divulgação	865	865	415	1.036	1.175	748	534	2.515
	Reservas	915	699	271	392	767	864	324	1.624
	Vendas	753	609	239	354	918	1.040	383	1.479
	Transporte Terrestre	2.608	1.991	771	1.117	-	-	-	-
	Custo Total	26.610	22.289	9.942	15.510	12.404	10.710	7.269	20.024
Passageiros transportados		2.820	2.153	834	1.208	560	631	237	1.340
Custo por passageiro		9,44	10,35	11,92	12,84	22,15	16,97	30,67	14,94

Quadro 24: Custo total por objeto de custeio (média mensal alta temporada)

		Canasvieiras				Centro			Barra da Lagoa
Média mensal média temporada	Objeto de custo	Pirata Caribe 1	Pirata Caribe 2	Sonhador	Santa Catarina	Madrugada	Fantástico	Fantasia	Aquarium
	Item do gasto								
	Total gastos variáveis	1.209	1.060	655	769	3.454	2.390	1.508	0
	Combustível	720	600	430	380	1.250	840	550	0
	Comissões	354	320	118	118	1.470	967	607	0
	Comissões Vendedores	135	140	107	271	734	583	351	0
	Total gastos fixos diretos	6.694	6.314	4.128	6.215	6.100	5.046	4.506	3.203
	Remuneração	2.934	2.888	2.398	2.554	2.694	2.667	2.485	735
	Manutenção	1.540	1.540	750	1.670	1.875	1.190	855	1.340
	Depreciação	1.333	1.000	333	1.000	667	417	500	533
	Seguros	800	800	600	900	750	700	600	525
	Taxas Embarcações	86	86	47	91	115	73	66	70
	Total gastos indiretos	3.732	3.332	1.818	2.861	3.780	3.051	2.122	2.415
	RH	174	174	174	174	174	174	174	174
	Financeiro	272	231	120	180	805	732	468	0
	Diretoria	141	141	106	177	71	71	35	71
	Divulgação	606	606	290	726	1.104	703	502	834
	Reservas	460	396	205	288	735	620	424	682
	Vendas	394	335	173	260	891	751	518	655
	Transporte Terrestre	1.684	1.449	749	1.056	-	-	-	-
	Custo Total	11.635	10.706	6.600	9.845	13.334	10.487	8.137	5.618
Passageiros transportados		236	203	105	148	638	538	368	0
Custo por passageiro		49,3	52,74	62,86	66,52	20,9	19,49	22,11	-

Quadro 25: Custo total por objeto de custeio (média mensal média temporada)

		Canasvieiras				Centro			Barra da Lagoa
Média mensal baixa temporada	Objeto de custo	Pirata Caribe 1	Pirata Caribe 2	Sonhador	Santa Catarina	Madrugada	Fantástico	Fantasia	Aquarium
	Item do gasto								
	Total gastos variáveis	1.910	1.825	1.083	1.170	3.265	2.300	1.781	39
	Combustível	1.076	810	464	544	1.250	840	550	0
	Comissões	490	762	394	459	1.250	1.147	816	30
	Comissões Vendedores	344	253	225	167	765	313	415	9
	Total gastos fixos diretos	6.983	6.588	4.406	6.468	6.401	5.120	4.712	4.115
	Remuneração	3.224	3.162	2.676	2.807	2.995	2.741	2.691	1.646
	Manutenção	1.540	1.540	750	1.670	1.875	1.190	855	1.340
	Depreciação	1.333	1.000	333	1.000	667	417	500	533
	Seguros	800	800	600	900	750	700	600	525
	Taxas Embarcações	86	86	47	91	115	73	66	70
	Total gastos indiretos	4.048	3.344	2.194	2.771	3.583	2.834	2.117	2.754
	RH	175	175	175	175	175	175	175	175
	Financeiro	429	340	246	255	602	534	379	13
	Diretoria	144	144	108	180	72	72	36	72
	Divulgação	628	628	301	752	1.114	709	506	941
	Reservas	511	391	255	263	732	610	462	793
	Vendas	413	328	237	246	888	735	559	759
	Transporte Terrestre	1.748	1.337	872	899	-	-	-	-
	Custo Total	12.941	11.757	7.682	10.408	13.249	10.255	8.609	6.907
Passageiros transportados		511	391	255	263	623	519	393	13
Custo por passageiro		25,33	30,07	30,13	39,58	21,27	19,76	21,91	531,31

Quadro 26: Custo total por objeto de custeio (média mensal baixa temporada)

Dos gastos totais da empresa que somam para o ano inteiro R\$ 1.131.159 55% correspondem à unidade Canasvieiras, 33,1% à unidade Centro e 11,7% à unidade Barra da Lagoa.

Nas Unidades Canasvieiras e Barra da Lagoa os gastos são muito superiores para alta temporada, já que estas unidades operam com maior intensidade neste período.

Na Figura 9 pode-se observar como os gastos acontecem nos diferentes períodos para cada um dos objetos de custeio na unidade Canasvieiras.

Como mencionado, na unidade Barra da Lagoa os gastos acontecem com maior intensidade na alta temporada e isto se explica, porque nesta unidade na baixa e média temporada cessam as atividades, porém alguns gastos permanecem.

A Figura 10 mostra como os gastos acontecem nos três períodos estudados e a semelhança com a figura da unidade Canasvieiras.

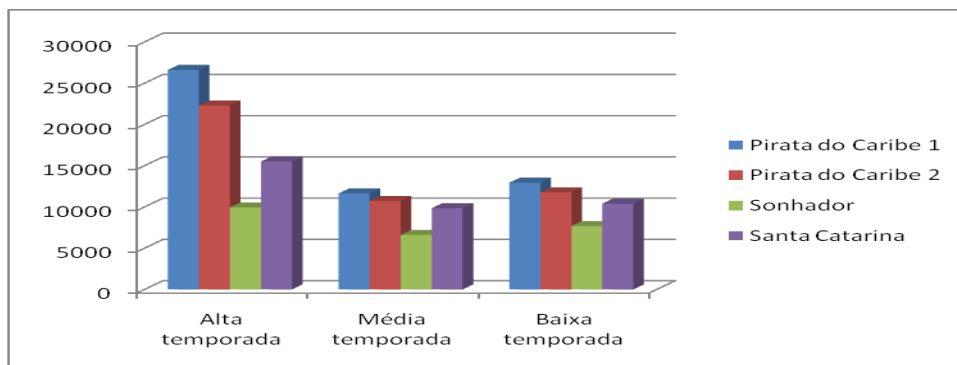


Figura 9: Gastos dos objetos de custeio na unidade Canasvieiras nos diferentes períodos.

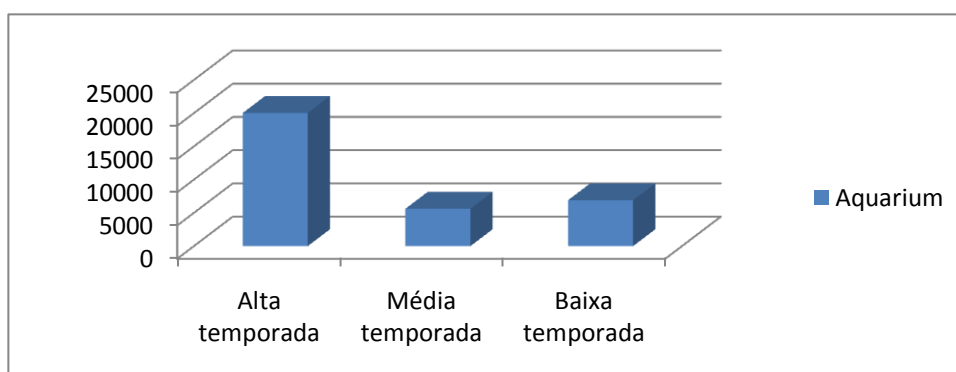


Figura 10: Gastos do objeto de custeio na unidade Barra da Lagoa nos diferentes períodos.

Por último, a unidade Centro tem uma variação menor à que se verificou nas outras unidades e isto ocorre porque as atividades se desenvolvem de forma constante ao longo do ano. Na Figura 11 podem ser observada a ocorrência dos gastos nos diferentes períodos.

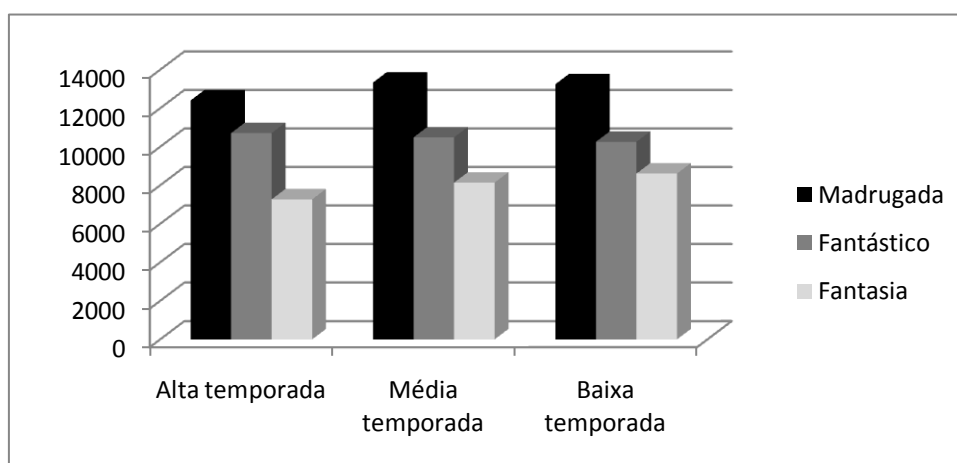


Figura 11: Gastos do objeto de custeio na unidade Centro nos diferentes períodos.

No Quadro 27 apresenta-se o custo unitário por passageiro transportado. Foi considerado, para fins do cálculo do custo unitário o total de passageiros transportados já que os esforços realizados pela empresa para atingir a sua finalidade abrange todos os passageiros.

		Ano inteiro			Alta temporada			Média temporada			Baixa temporada		
		Custo total	Passageiros transportados	Custo unitário	Custo total	Passageiros transportados	Custo unitário	Custo total	Passageiros transportados	Custo unitário	Custo total	Passageiros transportados	Custo unitário
Canasvieiras	P do Caribe 1	206.959	14658	14,12	26.610	2820	9,44	11.635	236	49,3	12.941	512	25,28
	P do Caribe 2	180.054	11389	15,81	22.289	2153	10,35	10.706	203	52,74	11.757	391	30,07
	Sonhador	96.054	5438	17,66	9.942	834	11,92	6.600	105	62,86	7.682	255	30,13
	Santa Catarina	141.301	6695	21,11	15.510	1208	12,84	9.845	148	66,52	10.408	263	39,58
Centro	Madrugada	154.373	7515	20,54	12.404	560	22,15	13.334	638	20,9	13.249	623	21,27
	Fantástico	124.039	6924	17,91	10.710	631	16,97	10.487	538	19,49	10.255	519	19,76
	Fantasia	95.414	4143	23,03	7.269	237	30,67	8.137	368	22,11	8.609	393	21,91
Barra	Aquarium	132.965	5640	23,58	20.024	1340	14,94	5.618	0		6.907	13	531,31

Quadro 27: Cálculo do custo unitário por passageiro transportado.

Os dados apresentados mostram como o custo unitário varia de acordo com o período. Isto complementa as explicações sobre as variações que ocorrem nos períodos de alta, média e baixa temporada nas unidades Canasvieiras e Barra da Lagoa.

Além disto, pode-se verificar que, na unidade Canasvieiras, o custo unitário do barco Santa Catarina é superior ao dos barcos Pirata do Caribe 1 e Pirata do Caribe 2. Esse barco tem capacidade superior a os dois citados podendo transportar maior quantidade de passageiros para diluir os seus custos e apresentar um custo unitário inferior. Porém, a demanda maior para os barcos Pirata (1 e 2), faz com que o custo unitário seja menor.

3.2.11 Apresentar as receitas da empresa para o período pesquisado

A partir deste ponto serão apresentados os valores referentes às vendas para os diferentes períodos e para o ano inteiro que inclui a quantidade de

passageiros transportados dos quais há os que pagam o total do valor da passagem, os que pagam 50% e os que têm gratuidade.

Na Figura 12 podem-se verificar os dados referentes à receita.

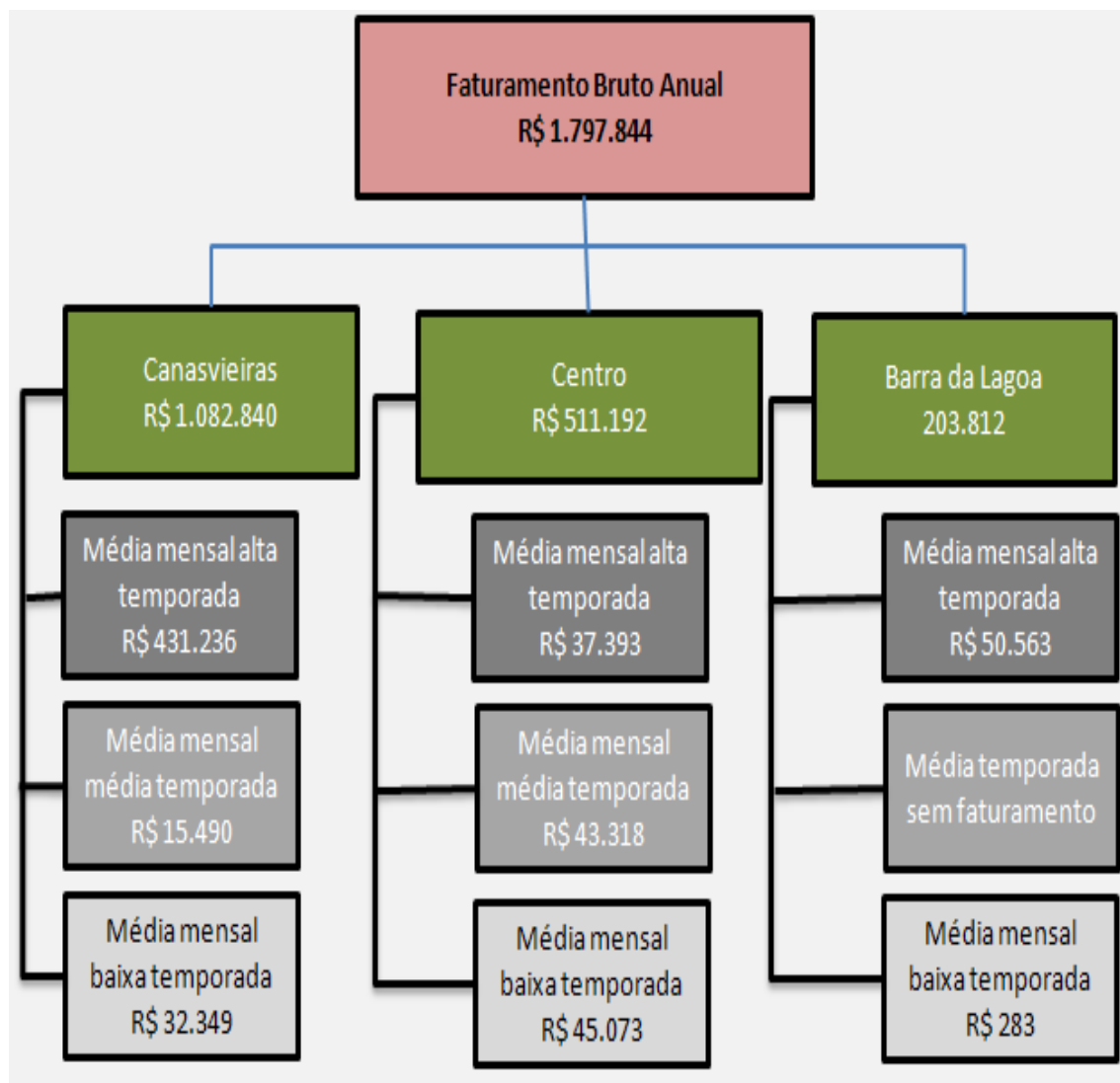


Figura 12: Faturamento no período pesquisado.

Os valores do faturamento apresentados podem ser expostos por objetos de custeio. O Quadro 28 evidencia o faturamento bruto anual dos barcos, e o Quadro 29 o faturamento médio mensal para a alta, média e baixa temporada. Além destes valores, apresentam a quantidade de passageiros transportados durante o ano inteiro discriminado por barcos e por categorias, as quais são:

	Objetos de custeio	Ano inteiro			
		Faturamento (R\$)	Passageiros		
			Adulto	50%	Free (grátis)
Canasvieiras	Pirata do Caribe 1	424.115	9.900	2.736	2.022
	Pirata do Caribe 2	338.220	8.302	2.034	1.053
	Sonhador	142.005	4.409	685	344
	Santa Catarina	178.500	5.547	806	342
Centro	Madrugada	220.063	5.623	1.329	563
	Fantástico	170.800	4.743	1.648	533
	Fantasia	120.330	3.036	804	303
Barra da Lagoa	Aquarium	203.813	4.230	887	523

Quadro 28: Faturamento anual por objetos de custeio e passageiros transportados.

	Objetos de custeio	Média mensal alta temporada				Média mensal média temp.				Média mensal baixa temp.			
		R\$	Passageiros			R\$	Passageiros			R\$	Passageiros		
			Ad	50%	free		Ad	50%	free		Ad	50%	free
Canasvieiras	P do Caribe 1	88.539	1.958	501	361	4.915	129	71	36	11.043	319	99	94
	P do Caribe 2	283.440	1.647	344	162	4.540	112	58	33	8.232	242	89	60
	Sonhador	25.879	685	95	54	2.260	66	22	17	6.342	197	42	16
	Santa Catarina	33.379	1.034	122	52	3.775	118	14	16	6.732	200	48	15
Centro	Madrugada	15.400	376	127	57	18.445	462	129	47	19.891	510	75	38
	Fantástico	15.173	401	169	61	14.134	343	155	40	13.017	393	91	35
	Fantasia	6.821	178	32	27	10.739	270	74	24	12.166	285	83	25
Barra da Lagoa	Aquarium	50.564	1.003	209	128	0	0	0	0	284	8	4	1

Quadro 29: Faturamento por períodos e por objetos de custeio e passageiros transportados (média mensal).

Na Unidade Canasvieiras é a que apresenta maior diferença em relação à quantidade de passageiros em cada período analisado, tanto para os gastos quanto para o faturamento. Na unidade Centro, além de haver uma maior estabilidade ao longo do ano, ocorre um aumento no volume de passageiros transportados em parte do período de baixa temporada. A Figura 13 representa estas informações.

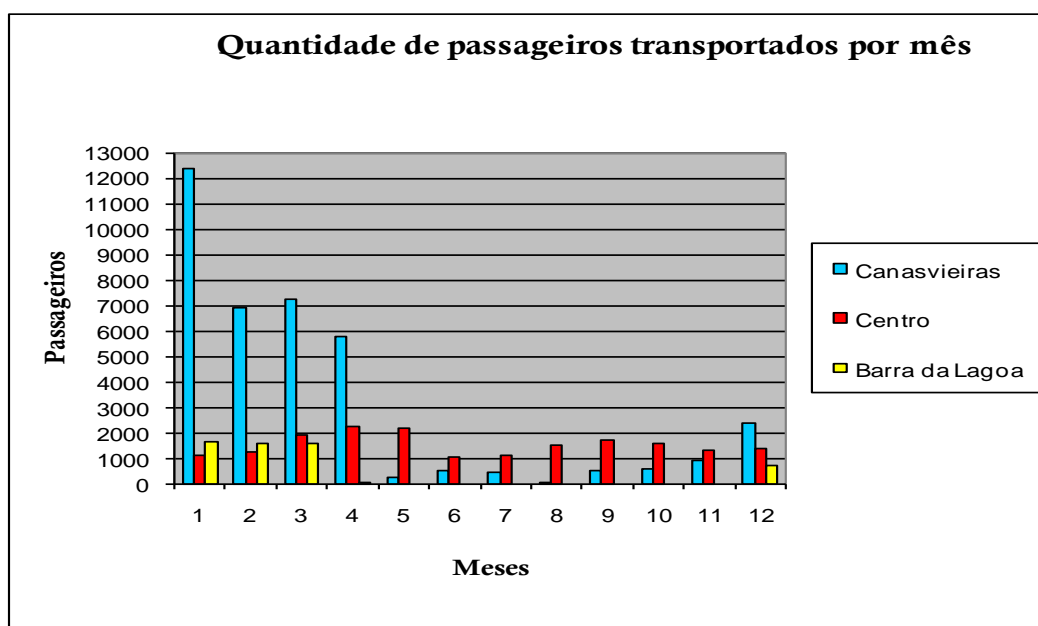


Figura 13: Quantidade de passageiros transportados nas três unidades

3.2.12 Apresentar o resultado de exercício pesquisado

Como discutido anteriormente, a empresa apresenta diferenças nas suas unidades operacionais.

O Quadro 30 mostra a DRE para a empresa referente ao ano inteiro mostra o resultado anual por objeto de custeio, por Unidade e para toda a empresa.

O Quadro 31 mostra a DRE para a empresa, referente à média mensal da alta temporada.

O Quadro 32 mostra a DRE para a empresa, referente à média mensal da média temporada.

O Quadro 33 mostra a DRE para a empresa, referente à média mensal da baixa temporada.

DRE ANO INTEIRO	CANASVIEIRAS					CENTRO				BARRA	Total da empresa
	Pirata do Caribe 1	Pirata do Caribe 2	Sonhador	Santa Catarina	Total Unidade	Madrugada	Fantástico	Fantasia	Total Unidade	Aquarium	
Receita bruta	424.115	338.220	142.005	178.500	1.082.840	220.063	170.800	120.330	511.193	203.813	1.797.845
(-) deduções de vendas											
Impostos 13,99%	-59.334	-47.317	-19.867	-24.972	-151.489	-30.787	-23.895	-16.834	-71.516	-28.513	-251.519
(=) Receita líquida	364.781	290.903	122.139	153.528	931.351	189.276	146.905	103.496	439.677	175.299	1.546.326
(-) Gastos variáveis											
Combustível	-17.140	-12.450	-6.010	-8.660	-44.260	-15.000	-10.080	-6.600	-31.680	-9.400	-85.340
Comissões de terceiros	-31.922	-30.934	-10.791	-18.030	-91.677	-15.271	-13.846	-7.676	-36.792	-17.030	-145.499
Comissões vendedores	-16.032	-9.971	-4.629	-4.161	-34.793	-8.199	-5.150	-3.876	-17.225	-6.747	-58.765
Total gastos variáveis	-65.094	-53.355	-21.430	-30.851	-170.730	-38.469	-29.076	-18.152	-85.697	-33.177	-289.604
Margem Contribuição	299.687	237.548	100.709	122.677	760.621	150.807	117.829	85.344	353.979	142.122	1.256.722
M. Contribuição (%)	82,16%	81,66%	82,45%	79,91%	81,67%	79,68%	80,21%	82,46%	80,51%	81,07%	81,27%
Quant. de passageiros	14.658	11.389	5.438	6.695	38.180	7.515	6.924	4.146	18.582	5.640	62.402
M. Contribuição. Unit.	20,45	20,86	18,52	18,32	19,92	20,07	17,02	20,6	19,05	25,2	20,14
(-) Gastos fixos											
Remuneração	-37.812	-36.480	-28.634	-30.181	-133.107	-34.517	-32.435	-31.061	-98.013	-22.350	-253.470
Manutenção	-18.480	-18.480	-9.000	-20.040	-66.000	-22.500	-14.280	-10.260	-47.040	-16.080	-129.120
Depreciação	-16.000	-12.000	-4.000	-12.000	-44.000	-8.000	-5.000	-6.000	-19.000	-6.400	-69.400
Seguros	-9.600	-9.600	-7.200	-10.800	-37.200	-9.000	-8.400	-7.200	-24.600	-6.300	-68.100
Taxas Embarcações	-1.032	-1.032	-564	-1.092	-3.720	-1.380	-876	-792	-3.048	-840	-7.608
RH	-2.141	-2.141	-2.141	-2.141	-8.566	-2.141	-2.141	-2.141	-6.424	-2.141	-17.131
Financeiro	-7.486	-6.124	-3.018	-3.764	-20.392	-4.119	-4.102	-2.275	-10.496	-3.342	-34.230
Diretoria	-1.729	-1.729	-1.297	-2.162	-6.917	-865	-865	-432	-2.162	-865	-9.944
Divulgação	-8.425	-8.425	-4.036	-10.090	-30.977	-13.584	-8.644	-6.174	-28.403	-17.275	-76.654
Reservas	-7.780	-6.045	-2.886	-3.554	-20.265	-8.972	-8.267	-4.946	-22.185	-12.515	-54.965
Vendas	-6.404	-5.239	-2.582	-3.220	-17.444	-10.826	-9.952	-5.980	-26.758	-11.680	-55.883
Transporte Terrestre	-24.974	-19.404	-9.265	-11.407	-65.050						-65.050
Total gastos fixos	-141.865	-126.699	-74.624	-110.450	-453.638	-115.904	-94.963	-77.262	288.129	-99.788	-841.555
Lucro Operac. Líquido	157.823	110.849	26.085	12.227	306.983	34.903	22.866	8.082	65.851	42.334	415.167
Lucro Operac. Líquido (%)	43,30%	38,10%	21,30%	7,90%	32,90%	18,40%	15,50%	7,80%	14,90%	24,10%	26,80%

Quadro 30: Demonstração do resultado do exercício para o ano inteiro.

DRE ALTA TEMPORADA	CANASVIEIRAS					CENTRO				BARRA	Total da empresa
	Pirata do Caribe 1	Pirata do Caribe 2	Sonhador	Santa Catarina	Total Unidade	Madrugada	Fantástico	Fantasia	Total Unidade	Aquarium	
Receita bruta	88.539	70.860	25.879	33.379	431.236	15.400	15.173	6.821	37.393	50.564	519.193
(-) deduções de vendas											
Impostos 13,99%	-12.387	-9.913	-3.620	-4.670	-60.330	-2.154	-2.123	-954	-5.231	-7.074	-72.635
(=) Receita líquida	76.152	60.947	22.258	28.709	370.906	13.246	13.050	5.866	32.162	43.490	446.558
(-) Gastos variáveis											
Combustível	-2.400	-1.650	-600	-1.200	-5.850	-1.250	-840	-550	-2.640	-2.350	-10.840
Comissões de terceiros	-7.102	-6.541	-2.117	-3.845	-19.606	-1.092	-1.242	-445	-2.778	-4.220	-26.604
Comissões vendedores	-3.477	-2.072	-796	-629	-6.974	-511	-455	-187	-1.153	-1.676	-9.803
Total gastos variáveis	-12.979	-10.263	-3.513	-5.674	-32.430	-2.853	-2.536	-1.181	-6.571	-8.246	-47.246
Margem contribuição	63.173	50.683	18.745	23.035	338.477	10.392	10.514	4.685	25.591	35.244	399.312
M. contribuição (%)	82,96%	83,20%	84,22%	80,24%	91,26%	78,46%	80,57%	79,86%	79,57%	81,04%	89,42%
Quant. de passageiros	2.820	2.153	834	1.208	7.015	560	631	237	1.428	1340	9.783
M. Contribuição unit.	22,4	23,54	22,48	19,07	48,25	18,56	16,66	19,77	17,92	26,3	40,82
(-) Gastos fixos											
Remuneração	-3.608	-3.464	-2.459	-2.537	-12.068	-2.866	-2.683	-2.537	-8.086	-3.003	-23.157
Manutenção	-1.540	-1.540	-750	-1.670	-5.500	-1.875	-1.190	-855	-3.920	-1.340	-10.760
Depreciações	-1.333	-1.000	-333	-1.000	-3.667	-667	-417	-500	-1.583	-533	-5.783
Seguros	-800	-800	-600	-900	-3.100	-750	-700	-600	-2.050	-525	-5.675
Taxas Embarcações	-86	-86	-47	-91	-310	-115	-73	-66	-254	-70	-634
RH	-183	-183	-183	-183	-733	-183	-183	-183	-550	-183	-1.467
Financeiro	-794	-643	-252	-373	-2.062	-162	-204	-68	-434	-433	-2.928
Diretoria	-146	-146	-109	-182	-582	-73	-73	-36	-182	-73	-837
Divulgação	-865	-865	-415	-1.036	-3.181	-1.175	-748	-534	-2.457	-2.515	-8.153
Reservas	-915	-699	-271	-392	-2.276	-767	-864	-324	-1.955	-1.624	-5.855
Vendas	-753	-609	-239	-354	-1.955	-918	-1.040	-383	-2.341	-1.479	-5.775
Transporte Terrestre	-2.608	-1.991	-771	-1.117	-6.487						-6.487
Total gastos fixos	-13.631	-12.025	-6.429	-9.836	-41.921	-9.550	-8.174	-6.087	-23.811	-11.778	-77.510
(=) L. Operac. Líquido	49.542	38.658	12.316	13.199	296.556	842	2.340	-1.402	1.780	23.466	321.801
L. Operac. Líquido (%)	65,10%	63,40%	55,30%	46,00%	79,90%	6,40%	17,90%	-23,90%	5,50%	53,90%	72,10%

Quadro 31: Demonstração do resultado do exercício para alta temporada (média mensal).

DRE MÉDIA TEMPORADA	CANASVIEIRAS					CENTRO				BARRA	Total da empresa
	Pirata do Caribe 1	Pirata do Caribe 2	Sonhador	Santa Catarina	Total Unidade	Madrugada	Fantástico	Fantasia	Total Unidade	Aquarium	
Receita bruta	4.915	4.540	2.260	3.775	15.490	18.445	14.134	10.739	43.318	0	58.808
(-) deduções de vendas											
Impostos 13,99%	-688	-635	-316	-528	-2.167	-2.580	-1.977	-1.502	-6.060	0	-8.227
(=) Receita líquida	4.227	3.905	1.944	3.247	13.323	15.865	12.157	9.237	37.258	0	50.581
(-) Gastos variáveis											
Combustível	-720	-600	-430	-380	-2.130	-1.250	-840	-550	-2.640	0	-4.770
Comissões de terceiros	-354	-320	-118	-118	-910	-1.470	-967	-607	-3.044	0	-3.954
Comissões vendedores	-135	-140	-107	-271	-652	-734	-583	-351	-1.668	0	-2.320
Total gastos variáveis	-1.209	-1.060	-655	-769	-3.692	-3.454	-2.390	-1.508	-7.352	0	-11.044
Margem de contribuição	3.018	2.845	1.289	2.478	9.631	12.410	9.767	7.729	29.906	0	39.537
Margem de contribuição (%)	71,40%	72,87%	66,33%	76,32%	72,29%	78,23%	80,34%	83,68%	80,27%		78,17%
Quant. de passageiros	236	203	105	148	692	638	538	368	1544	0	2236
M. Contribuição unitária	12,79	14,02	12,28	16,74	13,92	19,45	18,15	21	19,37	0	17,68
(-) Gastos fixos											
Remuneração	-2.934	-2.888	-2.398	-2.554	-10.773	-2.694	-2.667	-2.485	-7.846	-735	-19.354
Manutenção	-1.540	-1.540	-750	-1.670	-5.500	-1.875	-1.190	-855	-3.920	-533	-9.953
Depreciações	-1.333	-1.000	-333	-1.000	-3.667	-667	-417	-500	-1.583	-525	-5.775
Seguros	-800	-800	-600	-900	-3.100	-750	-700	-600	-2.050	-70	-5.220
Taxas Embarcações	-86	-86	-47	-91	-310	-115	-73	-66	-254	0	-564
RH	-174	-174	-174	-174	-697	-174	-174	-174	-523	-174	-1.393
Financeiro	-272	-231	-120	-180	-803	-805	-732	-468	-2.005	0	-2.809
Diretoria	-141	-141	-106	-177	-566	-71	-71	-35	-177	-71	-813
Divulgação	-606	-606	-290	-726	-2.227	-1.104	-703	-502	-2.309	-834	-5.370
Reservas	-460	-396	-205	-288	-1.349	-735	-620	-424	-1.780	-682	-3.810
Vendas	-394	-335	-173	-260	-1.163	-891	-751	-518	-2.160	-655	-3.978
Transporte Terrestre	-1.684	-1.449	-749	-1.056	-4.939						-4.939
Total gastos fixos	-10.426	-9.646	-5.946	-9.076	-35.093	-9.880	-8.097	-6.629	-24.606	-4.278	-63.978
(=) Lucro Operacional Líquido	-7.407	-6.801	-4.656	-6.598	-25.462	2.530	1.670	1.100	5.300	-4.278	-24.441
Lucro Operacional Líquido (%)	-	-	-	-	-	15,90%	13,70%	11,90%	14,20%		-48,30%
	175,20%	174,20%	-239,50%	203,20%	191,10%						

Quadro 32: Demonstração do resultado do exercício para média temporada (média mensal).

DRE BAIXA TEMPORADA	CANASVIEIRAS					CENTRO				BARRA	Total da empresa
	Pirata Caribe 1	Pirata Caribe 2	Sonhador	Santa Catarina	Total Unidade	Madrugada	Fantástico	Fantasia	Total Unidade	Aquarium	
Receita bruta	11.043	8.232	6.342	6.732	32.349	19.891	13.017	12.166	45.073	284	77.706
(-) deduções de vendas											
Impostos 13,99%	-1.545	-1.152	-887	-942	-4.526	-2.783	-1.821	-1.702	-6.306	-40	-10.871
(=) Receita líquida	9.498	7.080	5.455	5.790	27.823	17.108	11.195	10.464	38.767	244	66.835
(-) Gastos variáveis											
Combustível	-1.076	-810	-464	-544	-2.894	-1.250	-840	-550	-2.640	0	-5.534
Comissões de terceiros	-490	-762	-394	-459	-2.105	-1.250	-1.147	-816	-3.212	-30	-5.347
Comissões vendedores	-344	-253	-225	-167	-988	-765	-313	-415	-1.494	-9	-2.491
Total gastos variáveis	-1.910	-1.825	-1.083	-1.170	-5.987	-3.265	-2.300	-1.781	-7.345	-39	-13.371
Margem de contribuição	7.588	5.256	4.372	4.621	21.836	13.843	8.896	8.683	31.422	205	53.463
M. Contribuição (%)	79,89%	74,23%	80,15%	79,80%	78,48%	80,92%	79,46%	82,98%	81,05%	84,07%	79,99%
Quant. de passageiros	511	391	255	263	1420	623	519	393	1.535	13	2968
M. Contribuição unitária	14,85	13,44	17,15	17,57	15,38	22,22	17,14	22,1	20,47	15,77	18,01
(-) Gastos fixos											
Remuneração	-3.224	-3.162	-2.676	-2.807	-11.869	-2.995	-2.741	-2.691	-8.427	-1.646	-21.942
Manutenção	-1.540	-1.540	-750	-1.670	-5.500	-1.875	-1.190	-855	-3.920	-1.340	-10.760
Depreciações	-1.333	-1.000	-333	-1.000	-3.667	-667	-417	-500	-1.583	-533	-5.783
Seguros	-800	-800	-600	-900	-3.100	-750	-700	-600	-2.050	-525	-5.675
Taxas Embarcações	-86	-86	-47	-91	-310	-115	-73	-66	-254	-70	-634
RH	-175	-175	-175	-175	-701	-175	-175	-175	-526	-175	-1.402
Financeiro	-429	-340	-246	-255	-1.270	-602	-534	-379	-1.514	-13	-2.798
Diretoria	-144	-144	-108	-180	-575	-72	-72	-36	-180	-72	-826
Divulgação	-628	-628	-301	-752	-2.310	-1.114	-709	-506	-2.328	-941	-5.579
Reservas	-511	-391	-255	-263	-1.420	-732	-610	-462	-1.804	-793	-4.017
Vendas	-413	-328	-237	-246	-1.225	-888	-735	-559	-2.182	-759	-4.166
Transporte Terrestre	-1.748	-1.337	-872	-899	-4.856						-4.856
Total gastos fixos	-11.031	-9.932	-6.600	-9.239	-36.802	-9.984	-7.955	-6.829	-24.768	-6.868	-68.438
(=) Lucro Operac Líquido	-3.443	-4.677	-2.228	-4.618	-14.966	3.859	941	1.855	6.654	-6.663	-14.975
Lucro Operac Líquido (%)	-36,20%	-66,00%	-40,80%	-79,70%	-53,80%	22,60%	8,40%	17,70%	17,20%	2732,70%	-22,40%

Quadro 33: Demonstração do resultado do exercício para baixa temporada (média mensal).

Apesar de os valores totais do ano inteiro serem positivos, as Unidades e os seus objetos de custeio tiveram algumas particularidades. Todas as Unidades apresentaram lucro operacional líquido durante o ano inteiro, embora tenham acontecido diferenças no volume do lucro auferido. Na Figura 14 podem-se observar os valores do lucro operacional líquido por Unidade e por objeto de custeio.

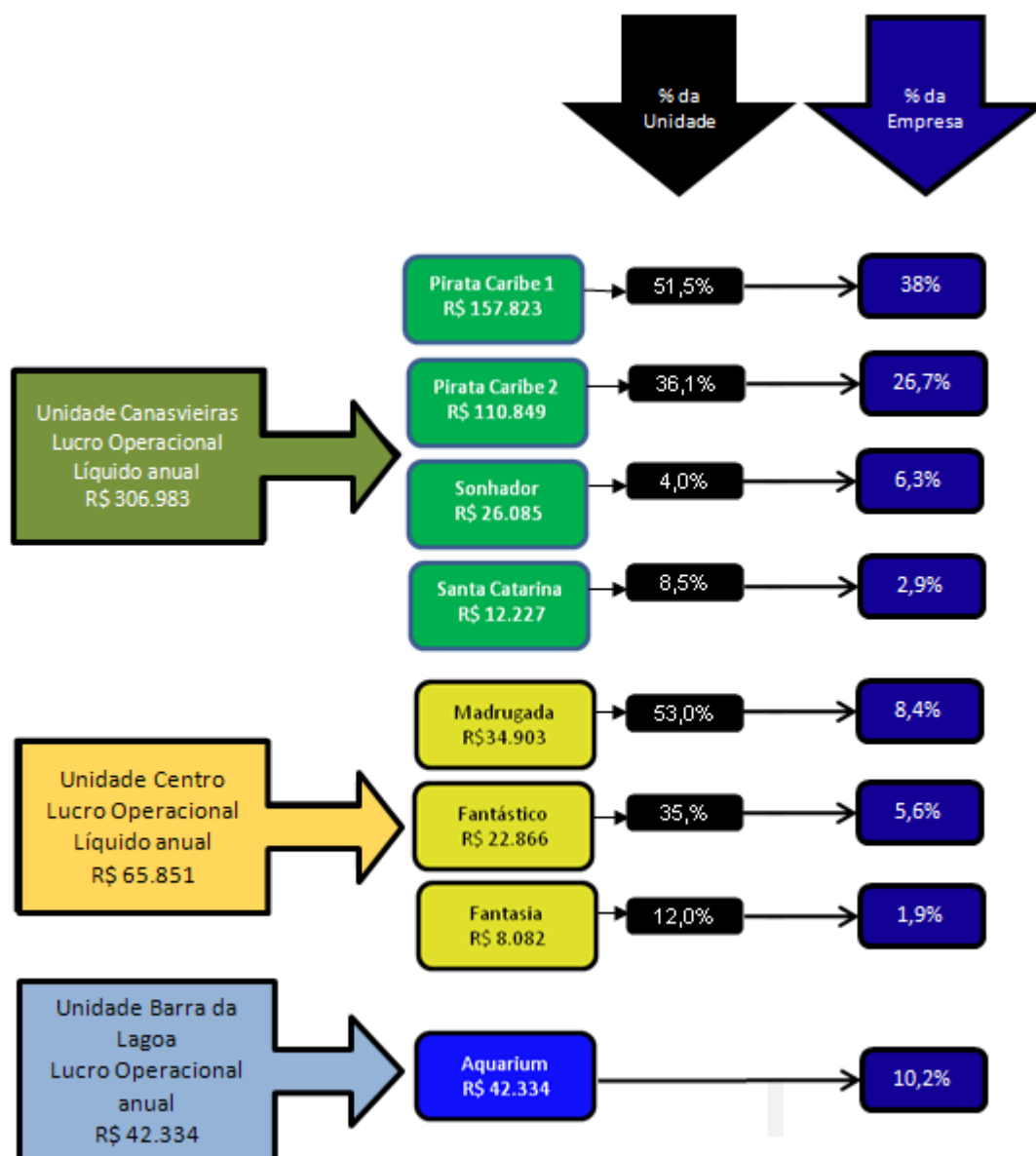


Figura 14: Lucro operacional líquido anual por Unidade e por objeto de custeio

Fonte: Elaborado pelo autor a partir de informações coletadas

A Unidade Canasvieiras, no período que abrange o ano inteiro, obteve lucro operacional líquido de R\$ 306.983. As diferenças entre as embarcações Pirata do Caribe 1 e Pirata do Caribe 2, em relação à proporção do lucro operacional total

devem-se, segundo o proprietário da empresa, a que a primeira é a mais procurada pelos clientes por ter sido a primeira embarcação Pirata em Florianópolis e, apesar de ter a mesma estrutura, conta com equipamentos e serviços de melhor qualidade em relação à outra. Por exemplo, e seguindo a informação do proprietário da empresa, agências de turismo de outros países do Mercosul só adquirem os serviços da embarcação Pirata do Caribe 1.

A Unidade Canasvieiras trabalha com prejuízo operacional líquido nos períodos de baixa e média temporada (média mensal), sem que nenhum dos seus objetos de custeio apresente resultados positivos. Nesta Unidade se reduz a demanda na baixa e na média temporada, no entanto se mantém a estrutura similar à do período em que a demanda é maior.

A partir da Figura 17 também se pode observar que, na Unidade Barra da Lagoa o lucro operacional líquido do ano inteiro foi de R\$ 42.334. Como mencionado anteriormente, esta Unidade opera somente em alta temporada, na qual teve um lucro operacional líquido de R\$ 23.466 (média mensal). Nos períodos de baixa e média temporada não há praticamente receita, mas há gastos fixos.

Ainda observando os dados da Figura 17, a Unidade Centro obteve um lucro operacional líquido de R\$ 65.851. A embarcação Fantasia é a única da Unidade que em algum período apresenta prejuízo operacional líquido. Trata-se da alta temporada, na qual esta embarcação é menos utilizada para a prestação de serviços. A figura 15 mostra como se forma o lucro operacional líquido durante o ano inteiro na Unidade Centro.

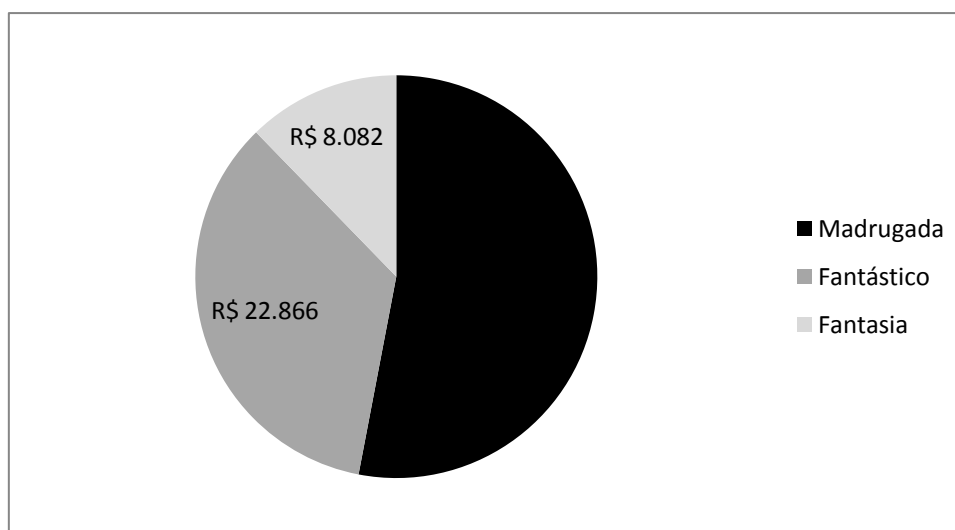


Figura 15: Lucro operacional líquido anual na Unidade Centro

Nessa Unidade os resultados obtidos são positivos, mas não significativos se comparados às outras embarcações. O lucro operacional líquido da Unidade Centro para a alta temporada (média mensal) foi de R\$ 1.780.

Os melhores resultados que a Unidade obteve, evidenciados neste estudo, foram na baixa temporada (média mensal). O lucro operacional líquido, nesse período, foi R\$ 6.654. Desse valor, 58% correspondem à embarcação Madrugada, 14% correspondem à embarcação Fantástico e 28% correspondem à embarcação Fantasia.

Dos dados expostos, pode ser analisado o retorno sobre o investimento (ROI) e o lucro residual (LR) para cada objeto de custeio, para cada Unidade e para a empresa. Para cada objeto de custeio, os resultados obtidos para o cálculo do retorno sobre o investimento e para o cálculo do lucro residual estão expostos no Quadro 50.

Para a realização dos cálculos foram utilizados, para os objetos de custeio, os valores referentes ao valor de compra/venda fornecidos pela empresa para o cálculo da depreciação, os valores do lucro operacional líquido e o valor da taxa Selic referente ao 31/12/2008 que foi de 11,75%, como a taxa de retorno mínima para a empresa.

O retorno sobre o investimento é uma porcentagem resultante da razão do lucro líquido pelo valor do investimento e utiliza o valor do investimento para medir o desempenho. O cálculo dá-se pela fórmula:

$\text{ROI} = \text{Lucro operacional líquido} / \text{Valor do investimento}$
--

Do cálculo do lucro residual se obtêm o que sobra de lucro após deduzir o custo do capital investido. Para o cálculo do lucro residual se utiliza a fórmula:

$\text{Lucro residual} = \text{Lucro} - (\text{capital investido} \times \text{custo do capital})$
--

O Quadro 34 apresenta o cálculo referente ao retorno sobre o investimento e os valores referentes ao cálculo do lucro residual considerando os objetos de custeio, as Unidades e a empresa de forma global.

		Valor do Investimento	Lucro operacional líquido	Retorno sobre o Investimento	Lucro residual
Unidade Canasvieiras	Pirata do Caribe 1	280.000	157.823	56%	124.923
	Pirata do Caribe 2	260.000	110.849	43%	80.299
	Sonhador	120.000	26.085	22%	11.985
	Santa Catarina	410.000	12.227	3%	(35.948)
	Resultado dos objetos de custeio	1.070.000	306.984	29%	181.259
	Sprinter Mercedes 1	94.600			
	Sprinter Mercedes 2	86.000			
	Instalações	77.000			
	Resultado total da Unidade	1.327.600	306.984	23%	150.991
Unidade Centro	Madrugada	135.000	34.903	26%	19.041
	Fantástico	150.000	22.866	15%	5.241
	Fantasia	115.000	8.082	7%	(5.431)
	Resultado total da Unidade	400.000	65.851	16%	18.851
Unidade Barra da Lagoa	Aquarium	112.000	42.334	38%	29.174
	Resultado total da Unidade	112.000	42.334	38%	29.174
Resultado total da empresa		1.839.600	415.169	23%	199.016

Quadro 34: Cálculo do retorno sobre o investimento e lucro residual dos objetos de custeio, Unidades e empresa como um todo

Observa-se que há duas embarcações que apresentam valores inferiores em relação às demais embarcações, para o ROI, e valores negativos para o resultado do cálculo do lucro residual (embora apresentem lucro no período pesquisado). Trata-se do barco Santa Catarina da Unidade Canasvieiras e do barco Fantasia da Unidade Centro.

Na Unidade Canasvieiras foi realizado o cálculo para os objetos de custeio, e para a Unidade considerando, além dos objetos de custeio, outros investimentos:

- Instalações
- Veículos

Com a inclusão dos itens mencionados, a Unidade Canasvieiras continua apresentando valores superiores aos da Unidade Centro e inferiores aos da Unidades Barra da Lagoa para o ROI.

Para o resultado do cálculo do lucro residual, a Unidade Canasvieiras apresenta valores superiores aos das outras duas Unidades.

A partir dos Quadros 46, 47, 48, 49 também se pode observar a margem de contribuição nos diferentes períodos e no ano inteiro, observados nos valores

globais de cada Unidade, e nos valores individuais dos objetos de custeio.

Durante o ano, na Unidade Canasvieiras verificou-se uma margem de contribuição para o ano inteiro de R\$ 760.621, que significa um 81,7% do valor da receita líquida e 60% da margem de contribuição de toda a empresa. Na Figura 21 se observa a variação da margem de contribuição nos diferentes períodos (média mensal da alta, média e baixa temporada), por objeto de custeio.

Na Unidade Barra da Lagoa, a margem de contribuição para o ano inteiro foi de R\$ 142.122, ou seja, 81,1% da receita líquida. A margem de contribuição para a média mensal da alta temporada (período em que a Unidade opera) foi de R\$ 35.244 ou 81,0% da receita líquida.

Para a Unidade Centro verificou-se uma margem de contribuição de R\$ 353.979, ou seja 80,5% sobre a receita líquida e representa um 28,2% da margem de contribuição da empresa.

Na Figura 16 a margem de contribuição anual por objeto de custeio para toda a empresa.

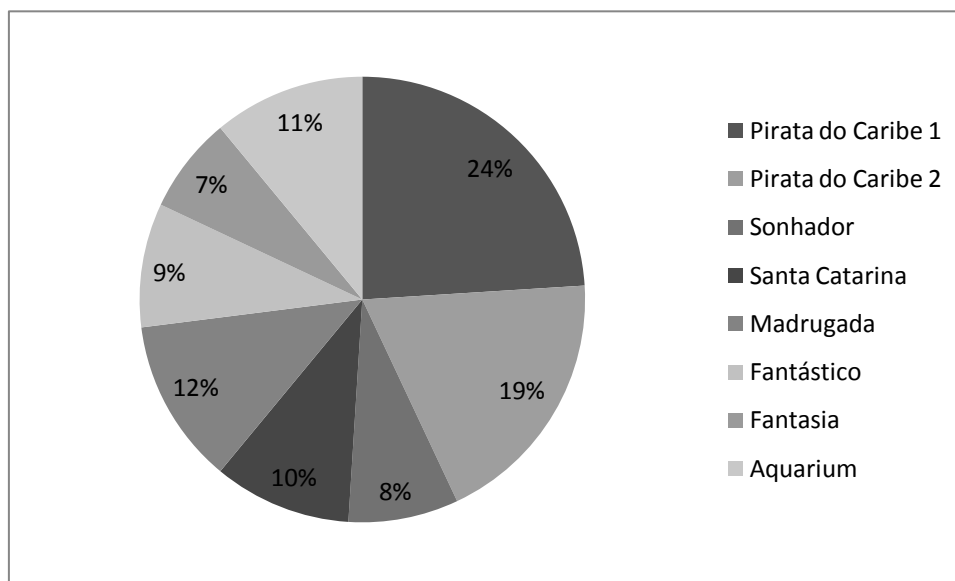


Figura 16: Margem de Contribuição anual por objeto de custeio.

Na Figura 19 pode-se observar que a Unidade Canasvieiras apresenta a maior margem de contribuição anual, embora nos períodos de baixa e média temporada apresente valores inferiores aos da Unidade Centro..

Na empresa pesquisada, é baixa a proporção de gastos variáveis em relação ao total de gastos, e por isso, quando analisada, a margem de contribuição

em relação à receita líquida de vendas é elevada correspondendo, na análise anual a 81,3%.

3.3 DISCUSSÃO SOBRE O ESTUDO REALIZADO

Os resultados desta pesquisa foram apresentados ao proprietário da empresa. De posse das informações já foram promovidas algumas mudanças.

O barco Santa Catarina, da Unidade Canasvieiras, é o que tem maior porte e capacidade, podendo transportar 200 passageiros por passeio. Os resultados individuais deste barco são insuficientes, de acordo com o proprietário da empresa, porque ele possui condições de ser mais bem aproveitado pelas suas características.

Portanto, observando os resultados do Pirata do Caribe 1 e Pirata do Caribe 2, a empresa decidiu modificar toda a parte visual do barco Santa Catarina e transformá-lo no Pirata do Caribe 3. Desta forma, se espera que os resultados sejam similares aos dos outros barcos Pirata, já que o local onde operam suporta a presença de mais um barco Pirata por haver demanda em crescimento.

O desempenho da embarcação Sonhador (da Unidade Canasvieiras), apesar de ter obtido resultados positivos, não foi satisfatório para a empresa, de acordo com o proprietário, e estão sendo buscadas alternativas para a sua utilização, como a criação de roteiros diferenciados para serem realizados por esta embarcação para melhorar os resultados, em função de que o mercado, para o tipo de roteiro oferecido atualmente, demanda mais serviços das embarcações Pirata.

Outra mudança que já está em estudo por parte da empresa refere-se ao funcionamento da Unidade Canasvieiras durante os períodos da média e baixa temporada, o que foi realizado após análise dos resultados evidenciados nesta pesquisa.

Os gastos envolvidos na manutenção da Unidade operando não são cobertos pelas receitas geradas nestes períodos. As planilhas elaboradas para o presente trabalho servirão como base para a avaliação das mudanças correspondentes. Entre as possibilidades, analisa-se viabilidade de operar, na média e baixa temporada, com apenas a tripulação de um barco, que será responsável pelas quatro embarcações da Unidade Canasvieiras.

Na Unidade Centro se estão buscando alternativas para melhorar os resultados, procurando dar maior ênfase à divulgação dos serviços. A embarcação Fantasia é a que obteve os resultados menos expressivos. Consultado, o proprietário explicou que esta embarcação, por ser de menor porte e possuir menos potência e velocidade de deslocamento, é a menos utilizada na Unidade.

Observando os resultados, a empresa optará por criar alguns roteiros curtos para serem realizados, principalmente pela embarcação Fantasia, a preços menores que os praticados habitualmente, para que seja aproveitado pelos turistas e pelas pessoas que moram na região.

Dentre as discussões geradas após a exposição dos resultados obtidos no presente trabalho perante os gestores da empresa, surgiu a idéia de não utilizar a Unidade Centro na alta temporada e não utilizar a Unidade Canasvieiras na baixa e média temporada. Dessa forma, opinam os gestores, seriam reduzidos gastos com pessoal e gastos em diversas atividades, já que poderia ser utilizada a mesma equipe de divulgação, reservas e vendas em ambas as Unidades, e as equipes de tripulantes das embarcações seriam utilizadas de acordo com a necessidade da empresa.

Os problemas para o fechamento temporário das Unidades são de ordem estratégica. Uma das principais características da empresa é o atendimento durante o ano inteiro nas Unidades Canasvieiras e Centro, o que se tornou um compromisso principalmente com agências de turismo e eventos do Brasil e do exterior. O pessoal de vendas considera arriscado perder essa característica, no entanto sugeriu que um forte trabalho de divulgação das mudanças poderia ser suficiente para não perder os clientes para a concorrência.

Para calcular até qual ponto é vantajoso manter alguma Unidade operando, pode-se utilizar o cálculo de ponto de fechamento. Segundo Bornia (2002, p.81), ponto de fechamento é o ponto limite, ou seja, o volume de operações abaixo do qual a empresa obterá maior vantagem encerrando as suas atividades temporariamente e acima do qual a melhor opção é que a empresa mantenha suas operações. O cálculo do ponto de fechamento dá-se pela fórmula:

$$Q_f = GFE/mc$$

Onde:

Qf = ponto de fechamento em Unidades físicas

GFE = gastos fixos elimináveis

Mc = margem de contribuição

Analisando-se os dados da empresa, observou-se que os gastos fixos elimináveis para os períodos de baixa e média temporada, na Unidade Canasvieiras, somam R\$ 124.943 e são:

- Remuneração dos colaboradores das embarcações= R\$ 87.001
- Remuneração dos colaboradores dos veículos= R\$ 13.127
- Remuneração vendas= R\$ 10.760
- Combustíveis veículos= R\$ 5.400
- Telefone (redução estimada a R\$ 50,00 mensal)= R\$ 2.015
- Energia elétrica (redução estimada a R\$ 100 mensal)= R\$ 1.127
- Material de escritório= R\$ 385
- Internet= R\$ 560
- Correios= R\$ 134
- Limpeza= R\$ 4.434

No Quadro 35 consta o cálculo da margem de contribuição média.

	Pirata do Caribe 1	Pirata do Caribe 2	Sonhador	Santa Catarina	Total
Volume (passageiros)	11.268	9.319	4.752	5.950	31.289
MC	299.687	237.548	100.708	122.677	760.620
Margem de contribuição média					24,30

Quadro 35: Cálculo da margem de contribuição média Canasvieiras.

Com as informações obtidas, o resultado do cálculo do ponto de fechamento em Unidades físicas:

$$Qf = 124.943 / 24,3$$

$$Qf = 5.142 \text{ passageiros pagantes}$$

Se a empresa atuar acima do valor obtido para o Qf, significa que irá minimizar o seu prejuízo cobrindo parte dos custos fixos não elimináveis. A Unidade Canasvieiras no período de baixa e média temporada transportou 7.004 passageiros pagantes, como se observa no Quadro 36. Logo, a partir desses cálculos observa-se que é viável manter a Unidade operando nos períodos de baixa e média temporada.

Total de vendas por barco														
	jan	fev	mar	abr	mai	jun	jul	ago	set	out	nov	dez		
Pirata do Caribe 1														
ad	3.317	1.899	2.128	1.447	-	74	38	31	65	98	223	580	9.900	
chd	853	344	673	421	-	40	21	19	39	36	136	154	2.736	
free	637	401	289	423	-	22	13	12	27	18	62	118	2.022	
Subtotal	4.807	2.644	3.090	2.291	-	136	72	62	131	152	421	852	14.658	
Pirata do Caribe 2														
ad	3.136	1.713	1.434	1.069	64	45	31	-	72	81	184	473	8.302	
chd	531	396	355	384	18	27	19	-	47	34	93	130	2.034	
free	189	193	211	255	24	18	11	-	26	21	50	55	1.053	
Subtotal	3.856	2.302	2.000	1.708	106	90	61	-	145	136	327	658	11.389	
Sonhador														
ad	1.680	683	694	716	38	124	103	-	86	60	52	173	4.409	
chd	117	97	145	137	21	10	37	-	23	35	11	52	685	
free	82	51	50	60	6	7	6	-	12	10	30	30	344	
Subtotal	1.879	831	889	913	65	141	146	-	121	105	93	255	5.438	
Santa Catarina														
ad	1.671	1.025	1.024	635	91	117	156	-	119	186	51	472	5.547	
chd	112	94	178	170	21	24	31	-	9	22	12	133	806	
free	45	42	82	49	7	4	18	-	5	14	29	47	342	
Subtotal	1.828	1.161	1.284	854	119	145	205	-	133	222	92	652	6.695	
Total de passageiros transportados													38.180	

Quadro 36: Quantidade de passageiros transportados na Unidade Canasvieiras.

Da mesma maneira pode ser feito o cálculo para a Unidade Centro, só que neste caso os gastos elimináveis deverão corresponder aos que acontecem no período de alta temporada.

Os gastos fixos elimináveis na Unidade Centro nos meses de alta temporada somam R\$ 43.096 e são:

- Remuneração das embarcações= R\$ 32.343
- Remuneração vendas= R\$ 6.408
- Telefone (redução estimada a R\$ 50,00 mensal)= R\$ 1.358
- Energia elétrica (redução estimada a R\$ 100 mensal)= R\$ 218
- Material de escritório= R\$ 282
- Internet= R\$ 280
- Correios= R\$ 113
- Limpeza= R\$ 2.094

No Quadro 37 está evidenciado o cálculo da margem de contribuição média da Unidade.

	Madrugada	Fantástico	Fantasia	Total
Volume	6.288	5.567	3.438	15.293
MC	150.807	117.829	85.344	353.980
Margem de contribuição média				23,10

Quadro 37: Cálculo da margem de contribuição média Centro.

Com as informações obtidas, o resultado do cálculo do ponto de fechamento em unidades físicas:

$$Q_f = 43.096 / 23,1$$

$$Q_f = 1.862 \text{ passageiros pagantes}$$

Se a empresa atuar acima do valor obtido para o Q_f , significa que irá minimizar o seu prejuízo cobrindo parte dos custos fixos não elimináveis. A Unidade Centro, no período de alta temporada, transportou 4.480 passageiros pagantes, como se observa no Quadro 38. Consideram-se pagantes os passageiros que pagam a passagem integral. A cada dois passageiros que pagam 50% do valor da passagem, se considera um pagante. Logo, é viável manter a Unidade operando no período de alta temporada.

Total de vendas por barco													
	jan	fev	mar	abr	mai	jun	jul	ago	set	out	nov	dez	
Madrugada													
ad	298	305	568	673	761	0	639	657	516	470	401	335	5.623
chd	88	150	124	118	136	0	54	125	118	108	162	146	1.329
free	60	53	45	60	57	0	45	37	42	62	34	68	563
Subtotal	446	508	737	851	954	0	738	819	676	640	597	549	7.515
Fantástico													
ad	273	315	615	652	515	425	0	521	407	364	257	399	4.743
chd	118	151	160	188	118	70	0	129	202	167	96	249	1.648
free	91	54	36	77	27	33	0	34	44	31	45	61	533
Subtotal	482	520	811	917	660	528	0	684	653	562	398	709	6.924
Fantasia													
ad	153	166	269	319	478	391	323	0	274	298	238	127	3.036
chd	8	28	64	121	109	153	71	0	85	96	40	29	804
free	17	46	27	37	27	28	31	0	21	15	36	18	303
Subtotal	178	240	360	477	614	572	425	0	380	409	314	174	4.143
Total de passageiros transportados													18582

Quadro 38: Quantidade de passageiros transportados na Unidade Centro.

Para a Unidade Barra da Lagoa a empresa pretende realizar mudanças na divulgação, acrescentando esforços neste item, e na utilização da mão de obra da

Unidade Centro para os cuidados periódicos da embarcação Aquarium nos períodos em que as atividades cessam. Segundo o proprietário da empresa, não há possibilidades de operar na baixa e média temporada por questões climáticas.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este Capítulo apresenta as conclusões do trabalho realizado e as recomendações para futuros trabalhos.

4.1 CONCLUSÕES

Através deste trabalho pôde-se verificar que os diversos métodos de custeio têm características distintas e geram informações também diversas, sendo necessário na decisão em relação a qual empregar, analisar as características da empresa e o que se quer da informação resultante.

A utilização de informações de custos numa empresa de serviços turísticos marítimos, como tema de pesquisa evidencia que o estudo dos custos atende às necessidades das empresas industriais, comerciais, mas também às de serviços.

Pela análise da documentação apresentada, pela observação das atividades desenvolvidas pela empresa e pelas entrevistas junto aos gestores e colaboradores que atuam nela, entende-se que na empresa Scuna Sul Passeios Marítimos Ltda foi mais adequado utilizar, no cálculo do custo dos serviços prestados, para os gastos variáveis o Custeio Variável, assim obtendo a margem de contribuição, e para os *overheads* o ABC ou Custeio Baseado em Atividades, conhecendo assim o custo das atividades que se desenvolvem na empresa e dos objetos de custeio que, no caso da empresa pesquisada, são as embarcações.

Conhecer com detalhe os custos periódicos de cada objeto de custeio e do valor do custo unitário (por passageiro transportado) permite ao gestor conhecer os resultados de cada objeto de custeio, de cada Unidade e em cada período sazonal para exercer o controle sobre as atividades desenvolvidas e decidir sobre as atitudes a serem tomadas em função dos resultados e das possibilidades de mercado.

Pela observação dos resultados obtidos no presente trabalho, sendo estes informados à empresa, os gestores analisaram a possibilidade de fechamento periódico das duas Unidades que permanecem operando em períodos em que a demanda não é suficiente para a continuação das atividades. Porém, examinando o cálculo do ponto de fechamento, os resultados evidenciaram que não é necessário o fechamento das Unidades mencionadas, portanto, planejaram a realização de

serviços diferenciados dos que são oferecidos atualmente para captar clientes locais, clientes do turismo de eventos e aumentar os esforços na captação do turismo escolar e de lazer juvenil.

Como suporte às análises mencionadas foram realizados cálculos de retorno sobre o investimento, ou seja, utilizar o valor dos investimentos para avaliar o desempenho, e cálculos de lucro residual, ou o que sobra de lucro após deduzir o custo do capital investido.

Todas as Unidades apresentaram resultados positivos nestes itens, porém, alguns objetos de custeio apresentaram resultados negativos individualmente. Isto foi observado por ter sido elaborado um estudo que, além das Unidades, analisou o desempenho dos seus objetos de custeio de forma individual e serviu para que a empresa determinasse em quais objetos deverá propor mudanças que influenciem no desempenho.

Sendo assim, resulta indispensável a manutenção e o aperfeiçoamento da mensuração do custo dos serviços prestados pela empresa e que este estudo seja o início a utilização permanente de informações para apoio à tomada de decisões.

4.2 RECOMENDAÇÕES PARA TRABALHOS FUTUROS

Para futuros trabalhos relacionados ao assunto deste estudo, recomenda-se que sejam demonstrados os custos dos serviços de outras empresas de serviços turísticos marítimos de acordo com interesse e propósitos diferentes, de modo que a comparação com este estudo colabore no aprimoramento dos resultados.

A proposta de uma sistemática para implantação de um sistema de custeio aplicado na Associação das Escunas de Canasvieiras, que atua na mesma região da Unidade Canasvieiras, pode contribuir, com a sua análise, para que a Unidade mencionada decida participar de tal entidade sem comprometer os seus resultados.

Pela dificuldade encontrada na coleta de dados, sugere-se que seja utilizado, na empresa, e se houver interesse pela aplicação de um sistema de custeio, algum tipo de sistema de dados para a acumulação de informações que facilite o estudo e aplicação de métodos de custeio e análise de informações para gestão.

REFERÊNCIAS

BERTI, Anélio. *Contabilidade e Análise de Custos*. Curitiba: Juruá, 2006.

BEUREN, Ilse Maria. *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

BOISVERT, Hugues. *Contabilidade por atividades: contabilidade de gestão*. São Paulo: Atlas, 1999.

BORNIA, Antonio Cezar. *Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas*. Porto Alegre: Bookman, 2002.

BRASIL. Boletim de desempenho econômico do turismo. Ministério do Turismo 2009. Disponível em: <http://200.189.169.141/site/arquivos/dados_fatos/pesquisaanual/BDET21_Relatorios_Geral_e_Setoriais.pdf>. Acesso em: 28 mar 2009.

BRASIL. Constituição (1998). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília: Senado, 1988.

BRASIL. Decreto n. 3000, de 26 de março de 1999. *Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza*.

BRIMSON, James A. *Contabilidade por atividades: uma abordagem de custeio baseado em atividades*. São Paulo: Atlas, 1996.

CAETANO, Valdeci José. *Custeio baseado em atividades: aplicação em fundação de apóio*. 2003. 110 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós –Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2003.

DIESEL, Lícia Cristina. *Os custos na prestação de serviços de uma clínica cardiológica: um estudo de caso em uma clínica cardiológica*. Monografia (Curso Ciências Contábeis) 2007. Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2007.

DUARTE, Reinaldo Boeira. *Procedimento para implantação da gestão baseada em atividades como instrumento de apóio à gestão pública municipal*. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) 2002. Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2003.

DUBOIS, Alexy; KULPA, Luciana; SOUZA, Luiz Eurico de. *Gestão de Custos e Formação de Preços. Conceitos, modelos e instrumentos. Abordagem do capital de giro e da margem de competitividade*. São Paulo: Atlas, 2006.

DUTRA, René Gomes. *Custos: uma abordagem prática*. São Paulo: Atlas, 1995.

ELLER, Rosilene. *Uma sistemática para implantação do ABC na hotelaria: um estudo de caso*. Dissertação (Pós-Graduação em Engenharia de Produção) 2002. Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2002.

FOLHA ON LINE. *Produção de petróleo abaixo do esperado impacta resultado da indústria no PIB*. 12/03/2008. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/folha/dinheiro/ult91u381173.shtml>>. Acesso em 26 mar. 2009

GASPARETTO, Valdirene. *Uma discussão sobre a seleção de direcionadores de custos na implantação do custeio baseado em atividades*. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) 1999. Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 1999.

GOULART, Rosângela Leonor. *Custeio Baseado em Atividade (ABC): aplicado em um serviço de radiologia em uma unidade hospitalar*. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) 2000. Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2003.

HENDRIKSEN, Eldon; VAN BREDÁ, Michael. *Teoria da Contabilidade*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

HORNGREN, Charles T.; DATAR, Srikant M.; FOSTER, George. *Contabilidade de Custos: Uma Abordagem Gerencial*. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2004.

KAPLAN, Robert S.; COOPER, Robin. *Custo & Desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo*. São Paulo: Futura, 1998.

LEONE, George Sebastião Guerra. *Curso Básico de Contabilidade de Custos*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LEONE, George Sebastião Guerra. *Curso de Contabilidade de Custos: contém critério ABC*. São Paulo: Atlas, 1997

LUNKES, Rogério João. *Manual de Contabilidade Hoteleira*. São Paulo: Atlas, 2004.

MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de Custos*. São Paulo: Atlas, 2003.

MASSUDA, Júlio César. *Gestão de Custos em pequenas empresas industriais de confecções: proposta de uma metodologia*. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) 2003. Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2003

MORAES, João Vicente de. *Sistemas de custos para pequenas empresas industriais*. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) 2002. Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2002.

NAKAGAWA, Masayuki. *ABC: Custeio baseado em atividades*. São Paulo: Atlas, 2001.

SILVA, Elisabete Ribeiro Sanches da. *O uso do ABC no gerenciamento de custos: pesquisa-ação em uma agência bancária*. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) 2000. Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2000.

PADOVEZE, Clóvis Luís. *Curso básico gerencial de custos: para cursos de administração de empresas, economia e engenharia*. São Paulo: Thomson, 2003.

SANTUR – Santa Catarina Turismo. Disponível em:<
http://www.santur.sc.gov.br/index.php?option=com_docman&task=cat_view&gid=41&Itemid=199>. Acesso em 27 mar 2009.

SANTUR – Santa Catarina Turismo. Diretoria de Planejamento e Desenvolvimento Turístico. *Pesquisa Mercadológica: Estudo da demanda turística. Sinopse comparativa 2006, 2007 e 2008*. Disponível em<
http://www.santur.sc.gov.br/index.php?option=com_docman&task=cat_view&gid=45&Itemid=215>. Acessado em 27/03/2009.

SECRETARIA DE TURISMO CULTURA E ESPORTE. Assessoria de Comunicação Ministério do Turismo. Disponível em:<
http://www.sol.sc.gov.br/index.php?option=com_content&view=article&id=74:oito-cidades-brasileiras-na-lista-das-que-mais-recebem-eventos-no-mundo&catid=1:latest-news>. Acesso em 29 mar 2009.

SILVA, Edna Lucia da. MENEZES, Estera Muskat. *Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação*. 3. Ed. Florianópolis: Laboratório de ensino à distância da UFSC, 2001. Disponível em: < <http://www.scribd.com/doc/2367267/DA-SILVA-MENEZES-2001-Metodologia-da-pesquisa-e-elaboracao-de-dissertacao>>. Acesso em 21 set. 2009.

VARGAS, Odyr César. *O custeio baseado em atividades aplicado em serviços de UTI hospitalar*. Dissertação (Pós-Graduação em Engenharia de Produção) 2002. Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2002.

VIEIRA, Wilson Quemel. *A utilização da contabilidade de custos como ferramenta para a tomada de decisões nos hotéis de lazer/resorts que operam na região sul do*

Brasil. 2004. 129 f. Dissertação (Mestrado em Turismo e Hotelaria), Universidade do Vale de Itajaí, Balneário Camboriú, 2004.

WERNKE, Rodney. *Análise de custos e preços de venda: Ênfase em aplicações e casos nacionais*. São Paulo: Saraiva, 2006.

ZORZAL, Edmar José. *Sistemática para implantação do custeio baseado em atividades em empresas de saneamento*. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) 2003. Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2003.

APÊNDICES

APÊNDICE 1: Cálculo da depreciação

	Bem depreciado	Valor compra/venda	Valor residual	Vida útil (meses)	Valor a depreciar	Depreciação mensal
Canasvieiras	Pirata do Caribe 1	280.000,00	200.000,00	60	80.000,00	1.333,33
	Pirata do Caribe 2	260.000,00	200.000,00	60	60.000,00	1.000,00
	Sonhador	120.000,00	100.000,00	60	20.000,00	333,33
	Santa Catarina	410.000,00	350.000,00	60	60.000,00	1.000,00
	Sprinter Mercedes 1	94.600,00	63.000,00	60	31.600,00	526,67
	Sprinter Mercedes 2	86.000,00	49.000,00	60	37.000,00	616,67
	Móveis e Utensílios	5.200,00	2.000,00	48	3.200,00	66,67
	Equipamentos de Informática	3.500,00	1.000,00	24	2.500,00	104,17
	Instalações	77.000,00	70.000,00	60	7.000,00	116,67
	Móveis e Utensílios	4.200,00	2.500,00	48	1.700,00	35,42
	Equipamentos de Informática	6.500,00	2.000,00	24	4.500,00	187,50
Barra da Lagoa	Aquarium	112.000,00	80.000,00	60	32.000,00	533,33
	Móveis e Utensílios	1.800,00	600,00	48	1.200,00	25,00
	Equipamentos de Informática	2.000,00	800,00	24	1.200,00	50,00
Centro	Madrugada	135.000,00	95.000,00	60	40.000,00	666,67
	Fantástico	150.000,00	125.000,00	60	25.000,00	416,67
	Fantasia	115.000,00	85.000,00	60	30.000,00	500,00
	Móveis e Utensílios	4.500,00	1.500,00	48	3.000,00	62,50
	Equipamentos de Informática	3.800,00	1.300,00	24	2.500,00	104,17

APÊNDICE 2: Relação de *overheads* da Unidade Canasvieiras

	Alta temporada (AT)			Baixa temporada					Média temporada			AT	
Mês	Jan	Fev	Mar	Abr	Mai	Jun	Jul	Ago	Set	Out	Nov	Dez	Total
Item do gasto													
Combustível veículos	1.300	1.200	1.200	800	600	600	600	600	700	700	800	1.200	10.300
Manutenção veículos	500	500	500	500	500	500	500	500	500	500	500	500	6.000
Depreciação veículos	1.143	1.143	1.143	1.143	1.143	1.143	1.143	1.143	1.143	1.143	1.143	1.143	13.720
Seguros veículos	625	625	625	625	625	625	625	625	625	625	625	625	7.500
Outros gastos veículos	150	150	150	150	150	150	150	150	150	150	150	150	1.806
Telefone	394	331	352	377	286	275	292	315	217	288	365	427	3.919
Mat. escritório	49	81	20	65	47	30	35	35	45	58	70	39	574
Internet	70	70	70	70	70	70	70	70	70	70	70	70	840
Condomínio	385	237	331	405	377	360	352	261	324	305	330	288	3.955
Remuneração	9.966	9.962	9.840	8.772	5.724	5.597	5.916	5.912	5.953	5.988	6.994	9.706	90.330
Pró-labore	2.650	2.650	2.650	2.650	2.650	2.650	2.650	2.650	2.650	2.650	2.650	2.650	31.800
Energia elétrica	353	376	386	309	264	216	224	203	198	236	277	291	3.333
Vigilância	170	170	170	170	170	170	170	170	170	170	170	170	2.040
Correios	15	20	19	12	14	23	15	25	16	18	11	19	207
Limpeza	630	650	650	620	550	554	558	550	520	559	523	580	6.944
IPTU	226	226	226	226	226	226	226	226	226	226	226	226	2.712
Contabilidade	975	1.030	1.100	1.300	990	960	883	850	880	860	925	1.373	12.126
Material divulgação	550	550	550	550	550	550	550	550	550	550	550	550	6.600
Propaganda	115	115	115	115	115	115	115	115	115	115	115	115	1.380
Depreciação Instalações	117	117	117	117	117	117	117	117	117	117	117	117	1.400
Deprec. Móveis e Utensílios	102	102	102	102	102	102	102	102	102	102	102	102	1.225
Deprec. Equip. Informática	292	292	292	292	292	292	292	292	292	292	292	292	3.500
Total Canasvieiras	20.777	20.597	20.608	19.370	15.562	15.325	15.585	15.461	15.563	15.722	17.005	20.633	212.211

APÊNDICE 3: Relação de gastos indiretos das Unidades Centro e Barra da Lagoa

	Alta temporada			Baixa temporada					Média temporada				
Mês	Jan	Fev	Mar	Abr	Mai	Jun	Jul	Ago	Set	Out	Nov	Dez	Total
Item do gasto													
Telefone	277	391	427	374	331	465	282	367	302	279	427	463	4385
Mat. Escritório	75	97	43	51	70	65	33	21	25	81	90	67	718
Internet	70	70	70	70	70	70	70	70	70	70	70	70	840
Aluguel	2.500	2.500	2.500	2.500	2.500	2.500	2.500	2.500	2.500	2.500	2.500	2.500	30.000
Energia elétrica	135	177	204	104	117	154	164	132	138	174	163	102	1.764
Vigilância	95	95	95	95	95	95	95	95	95	95	95	95	1.140
Correios	32	27	30	15	15	19	22	20	17	25	20	24	266
Limpeza	540	529	500	501	530	524	537	511	540	530	530	525	6.297
Remuneração	1.602	1.602	1.602	1.602	1.170	1.170	1.170	1.170	1.170	1.170	1.170	1.602	16.200
Material divulgação	430	430	430	430	430	430	430	430	430	430	430	430	5.160
Propaganda	85	85	85	85	85	85	85	85	85	85	85	85	1.020
Deprec. Móveis e utens.	63	63	63	63	63	63	63	63	63	63	63	63	756
Deprec. Equip. Inform.	104	104	104	104	104	104	104	104	104	104	104	104	1.248
Total Centro	6.008	6.170	6.153	5.994	5.580	5.744	5.555	5.568	5.539	5.606	5.747	6.130	69.794
Telefone	179	185	197	65	42	45	49	41	57	61	44	93	1.058
Mat Escritório	60	75	39	10	0	0	0	0	0	0	0	125	309
Internet	70	70	70	70	70	70	70	70	70	70	70	70	840
Aluguel	1.200	1.200	1.200	1.100	1.100	1.100	1.100	1.100	1.000	1.100	1.100	1.100	13.400
Energia elétrica	154	178	186	165	117	95	64	55	58	54	63	69	1.258
Vigilância	60	60	60	60	60	60	60	60	60	60	60	60	720
Limpeza	350	350	350	150	0	0	0	0	0	0	0	350	1.550
Remuneração	2.139	2.125	2.155	1.051	0	0	0	0	0	0	0	1.431	8.901
Material divulgação	460	460	460	0	0	0	0	0	0	0	0	460	1.840
Propaganda	270	270	270	0	0	0	0	0	0	0	0	270	1.080
Deprec. Móveis e utens.	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	300
Deprec. Equip. Informática	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	600
Total Barra da Lagoa	5.017	5.048	5.062	2.746	1.464	1.445	1.418	1.401	1.320	1.420	1.412	4.103	31.856
Total três Unidades	31.525	31.424	31.396	27.736	22.275	22.049	22.276	22.063	22.120	22.469	23.737	30.403	309.476

APÊNDICE 4: Demonstrativo de remuneração indireta.

		Alta temporada (AT)			Baixa temporada					Média temporada			AT	
		Jan	Fev	Mar	Abr	Mai	Jun	Jul	Ago	Set	Out	Nov	Dez	Total
Canasvieiras	Veículos													
	Sprinter 1	1.346	1.319	1.292	1.301	620	708	725	709	731	725	992	1.373	11.841
	Sprinter 2	1.336	1.346	1.325	1.309	636	736	743	734	720	764	974	1.405	12.028
	Subtotal	2.682	2.665	2.617	2.610	1.256	1.444	1.468	1.443	1.451	1.489	1.966	2.778	23.869
	Corporativo													
	Pessoal Adm 1	2.363	2.379	2.325	2.362	2.309	1.989	2.300	2.281	2.304	2.320	2.315	2.316	27.563
	Pessoal Adm 2	1.141	1.138	1.118	1.100	1.079	1.084	1.068	1.108	1.118	1.099	1.133	1.156	13.342
	Subtotal	3.504	3.517	3.443	3.462	3.388	3.073	3.368	3.389	3.422	3.419	3.448	3.472	40.905
	Vendas													
	Pessoal Vendas	756	756	756	540	540	540	540	540	540	540	540	756	7.344
	Pessoal Vdas 2	756	756	756	540	540	540	540	540	540	540	540	756	7.344
	Pessoal Vdas 3	756	756	756	540	0	0	0	0	0	0	500	648	3.956
	Pessoal Vdas 4	756	756	756	540	0	0	0	0	0	0	0	648	3.456
	Pessoal Vdas 5	756	756	756	540	0	0	0	0	0	0	0	648	3.456
	Subtotal	3.780	3.780	3.780	2.700	1.080	1.080	1.080	1.080	1.080	1.080	1.580	3.456	25.556
Barra da Lagoa	Vendas													
	Pessoal Vdas 1	2.139	2.125	2.155	1.051	0	0	0	0	0	0	0	1.431	8.901
	Subtotal	2.139	2.125	2.155	1.051	0	0	0	0	0	0	0	1.431	8.901
Centro	Vendas													
	Pessoal Vdas 1	801	801	801	801	585	585	585	585	585	585	585	801	8.100
	Pessoal Vdas 2	801	801	801	801	585	585	585	585	585	585	585	801	8.100
	Subtotal	1.602	1.602	1.602	1.602	1.170	1.170	1.170	1.170	1.170	1.170	1.170	1.602	16.200

APÊNDICE 5: Relação do consumo de energia por equipamento.

		Potência Média (watts)	Tempo médio de uso por dia	Nº de dias de uso/mês	Cons.mensal unit.(Watts)	Nº unidades	Cons.mensal total (Watts)	%
Canasvieiras	Geladeira	300	24	30	216000	1	216000	24,70
	Computador Unidade	250	10	30	75000	2	150000	17,15
	Computador Corporativo	250	10	30	75000	2	150000	17,15
	Ar Cond Springer 7500	1000	2	20	40000	1	40000	4,57
	Impressoras Unidade	50	10	30	15000	1	15000	1,72
	Impressoras Corporativo	50	10	30	15000	2	30000	3,43
	Fax	100	24	30	72000	1	72000	8,23
	Lâmpadas	80	14	30	33600	3	100800	11,53
	Lâmpadas Fluorescentes	40	14	30	16800	6	100800	11,53
							874600	100
Barra da Lagoa	Computador	250	10	30	75000	1	75000	25,30
	Impressora	50	10	30	15000	1	15000	5,06
	Fax	100	24	30	72000	1	72000	24,29
	Lâmpadas	80	14	30	33600	3	100800	34,01
	Lâmpadas Fluorescentes	40	14	30	16800	2	33600	11,34
							296400	100
Centro	Geladeira	300	24	30	216000	1	216000	34,78
	Computadores	250	10	30	75000	2	150000	24,15
	Impressora	50	10	30	15000	1	15000	2,42
	Fax	100	24	30	72000	1	72000	11,59
	Lâmpadas	80	14	30	33600	3	100800	16,23
	Lâmpadas Fluorescentes	40	14	30	16800	4	67200	10,82

APÊNDICE 6: Consumo de energia por atividades

			Atividade			Corporativo		
		%	Divulgação	Reservas	Vendas	RH	Financeiro	Diretoria
Canasvieiras	Geladeira	24,70	4,12	4,12	4,12	4,12	4,12	4,12
	Computador Unidade	17,15	5,15	5,15	6,86			
	Computador Corporativo	17,15				4,46	4,46	8,23
	Ar Condic. Springer 7500	4,57						4,57
	Impressoras Unidade	1,72	0,51	0,51	0,69			
	Impressoras Corporativo	3,43				0,89	0,93	1,61
	Fax	8,23		1,65	3,29		3,29	
	Lâmpadas	11,53	3,84	3,84	3,84			
	Lâmpadas Fluorescentes	11,53	1,92		1,92	1,92	1,92	3,84
		100	15,54	15,26	20,72	11,39	14,72	22,38
Barra da Lagoa	Computador	25,30	8,86	7,59	8,86			
	Impressora	5,06	1,01	2,28	1,77			
	Fax	24,29		12,15	12,15			
	Lâmpadas	34,01	11,34	11,34	11,34			
	Lâmpadas Fluorescentes	11,34		5,67	5,67			
		100	21,20	39,02	39,78			
Centro	Geladeira	34,78	10,43	10,43	13,91			
	Computadores	24,15	7,25	7,25	9,66			
	Impressora	2,42	0,72	0,72	0,97			
	Fax	11,59		5,80	5,80			
	Lâmpadas	16,23	10,82	5,41				
	Lâmpadas Fluorescentes	10,82		2,71	8,12			
		100	29,23	32,32	38,45			

APÊNDICE 7: Mapa auxiliar de alocação dos recursos para as atividades.

	Direcionador	Unidade Canasvieiras					Corporativo			Barra da Lagoa				Centro			
		Total direc.	Divulg.	Reservas	Vendas	Transp. Terrestre	RH	Financ.	Diretor.	Total direc.	Divulg.	Reservas	Vendas	Total direc.	Divulg.	Reservas.	Vendas
Combustível	Direto (%)	100				100											
Remuneração	Direto (%)	100				100											
Manutenção	Direto (%)	100				100											
Depreciações	Direto (%)	100				100											
Seguros	Direto (%)	100				100											
Outros gastos	Direto (%)	100				100											
Telefone	Índice utilização (%)	100	55	35	10					100	55	35	10	100	50	35	15
Mat. Escritório	Índice utilização (%)	100	20	50	30					100	20	50	30	100	40	40	20
Internet	Índice utilização (%)	100	40	25	20		3	7	5	100	55	25	20	100	40	30	30
Condomínio	Área ocupada (m2)	64	8	8	10		10	10	18								
Aluguel	Área ocupada (m2)									40	14	12	14	42	12	12	18
Energia	Índice consumo (%)	100	15,54	15,26	20,72		11,39	14,72	22,38	100	21,2	39,02	39,78	100	29,23	32,32	38,45
Vigilância	Área ocupada (m2)	64	8	8	10		10	10	18	40	14	12	14	42	12	12	18
Correios	Índice utilização (%)	100	45	25	10		5	12	3					100	85	5	10
Limpeza	Área ocupada (m2)	64	8	8	10		10	10	18	40	14	12	14	42	12	12	18
IPTU	Área ocupada (m2)	64	8	8	10		10	10	18								
Remuneração	Índice de trabalho no setor (%)	100	35	35	30					100	35	35	30	100	25	35	40
Material divulgação	Direto (%)	100	100							100	100			100	100		
Propaganda	Direto (%)	100	100							100	100			100	100		
Deprec. Mów. Utens.	Área ocupada (m2)	26	8	8	10					40	14	12	14	42	12	12	18
Deprec. Instalações	Área ocupada (m2)	64	8	8	10		10	10	18								
Deprec. Equip. Inform.	Área ocupada (m2)	26	8	8	10					40	14	12	14	42	12	12	18
Remuneração corporativo	Tempo utilizado na atividade (%)	100					37,5	62,5									
Diretoria	Direto (%)	100							100								
Deprec. Mów. e Utensílios	Área utilizada (m2)	38					10	10	18								
Deprec. Equip. Inform.	Área utilizada (m2)	38					10	10	18								
Contabilidade	Pessoas na ativ.	3					1	1	1								

APÊNDICE 8: Matriz de alocação dos recursos às atividades (média mensal da alta temporada)

Recursos	Unidade Canasvieiras					Corporativo			Barra da Lagoa				Centro			
	Total	Divulg.	Reservas	Vendas	Transporte terrestre	RH	Financeiro	Diretoria	Total	Divulg.	Reservas	Vendas	Total	Divulg.	Reservas	Vendas
Combustível	613				613											
Remuneração	2.685				2.685											
Manutenção	500				500											
Depreciação	1.143				1.143											
Seguros	625				625											
Outros gastos	150				150											
Telefone	376	207	132	38					164	90	57	16	390	195	136	58
Mat. Escritório	47	9	24	14					75	15	37	22	71	28	28	14
Internet	70	28	18	14		2	5	4	70	39	18	14	70	28	21	21
Condomínio	310	39	39	48		48	48	87								
Aluguel									1.175	411	353	411	2.500	714	714	1.071
Energia elétrica	352	55	54	73		40	52	79	147	31	57	58	155	45	50	59
Vigilância	170	21	21	27		27	27	48	60	21	18	21	95	27	27	41
Correios	18	8	5	2		1	2	1					28	24	1	3
Limpeza	628	78	78	98		98	98	176	350	123	105	123	524	150	150	224
IPTU	226	28	28	35		35	35	64								
Remuneração	3.699	1.295	1.295	1.110					1.963	687	687	589	1.602	401	561	641
Material divulgação	550	550							460	460			430	430		
Propaganda	115	115							270	270			85	85		
Deprec. Móveis e Utensílios.	67	21	21	26					25	9	8	9	63	18	18	27
Depreciação. Instalações	117	15	15	18		18	18	33								
Deprec. Equipamentos. Informática	104	32	32	40					50	18	15	18	104	30	30	45
Remuneração corporativo.	3.485					1.307	2.178									
Diretoria	2.650							2.650								
Deprec. Móveis e Utensílios.	35					9	9	17								
Deprec. Equipamentos. Informática	187					49	49	89								
Contabilidade	1.044					348	348	348								
TOTAL	19.969	2.501	1.759	1.542	5.716	1.983	2.870	3.594	4.807	2.172	1.354	1.281	6.115	2.174	1.736	2.204

APÊNDICE 9: Matriz de alocação dos recursos às atividades (média mensal da média temporada)

Recursos	Unidade Canasvieiras					Corporativo			Barra da Lagoa				Centro			
	Total	Divulg.	Reservas	Vendas	Transporte terrestre	RH	Financeiro	Diretoria	Total	Divulg.	Reservas	Vendas	Total	Divulg.	Reservas	Vendas
Combustível	733				733											
Remuneração	1.635				1.635											
Manutenção	500				500											
Depreciação	1.143				1.143											
Seguros	625				625											
Outros gastos	151				151											
Telefone	290	160	102	29					54	30	19	5	336	168	118	50
Mat. Escritório	58	12	29	17					0	0	0	0	65	26	26	13
Internet	70	28	18	14		2	5	4	70	39	18	14	70	28	21	21
Condomínio	320	40	40	50		50	50	90								
Aluguel									1.067	373	320	373	2.500	714	714	1.071
Energia elétrica	237	37	36	49		27	35	53	58	12	23	23	158	46	51	61
Vigilância	170	21	21	27		27	27	48	60	21	18	21	95	27	27	41
Correios	15	7	4	2		1	2	0					21	18	1	2
Limpeza	534	67	67	83		83	83	150	0	0	0	0	533	152	152	229
IPTU	226	28	28	35		35	35	64								
Remuneração	1.247	436	436	374					0	0	0	0	1.170	293	410	468
Material Divulgação	550	550							0	0			430	430		
Propaganda	115	115							0	0			85	85		
Deprec. Mów. Utens.	67	21	21	26					25	9	8	9	63	18	18	27
Depreciação Instalações	117	15	15	18		18	18	33								
Deprec. Equip. Inform.	104	32	32	40					50	18	15	18	104	30	30	45
Remuneração corporat.	3.430					1.286	2.144									
Diretoria	2.650							2.650								
Deprec. Mów. e Utens.	35					9	9	17								
Deprec. Equip Informát.	188					49	49	89								
Contabilidade	888					296	296	296								
TOTAL	16.096	1.567	847	764	4.787	1.884	2.753	3.493	1.384	501	420	463	5.630	2.035	1.568	2.028

APÊNDICE 10: Matriz de alocação dos recursos às atividades (média mensal da baixa temporada)

	Unidade Canasvieiras					Corporativo			Barra da Lagoa				Centro			
Recursos	Total	Divulg.	Reservas	Vendas	Transporte terrestre	RH	Financeiro	Diretoria	Total	Divulg.	Reservas	Vendas	Total	Divulg.	Reservas	Vendas
Combustível	640				640											
Remuneração	1.644				1.644											
Manutenção	500				500											
Depreciação	1.143				1.143											
Seguros	625				625											
Outros gastos	151				151											
Telefone	309	170	108	31					48	27	17	5	364	182	127	55
Mat. Escritório	42	8	21	13					2	0	1	1	48	19	19	10
Internet	70	28	18	14		2	5	4	70	39	18	14	70	28	21	21
Condomínio	351	44	44	55		55	55	99								
Aluguel									1.100	385	330	385	2.500	714	714	1.071
Energia elétrica (1)	243	38	37	50		28	36	54	99	21	39	39	134	39	43	52
Vigilância	170	21	21	27		27	27	48	60	21	18	21	95	27	27	41
Correios	18	8	4	2		1	2	1					18	15	1	2
Limpeza	566	71	71	89		89	89	159	30	11	9	11	521	149	149	223
IPTU	226	28	28	35		35	35	64								
Remuneração	1.404	491	491	421					210	74	74	63	1.256	314	440	503
Material Divulgação	550	550							0	0			430	430		
Propaganda	115	115							0	0			85	85		
Deprec. Mów. Utens.	67	21	21	26					25	9	8	9	63	18	18	27
Deprec. Instalações	117	15	15	18		18	18	33	50	18	15	18				
Deprec. Equip. Inform.	104	32	32	40									104	30	30	45
Remuneração corporat.	3.336					1.251	2.085									
Diretoria	2.650							2.650								
Deprec. Mów. Utens.	35					9	9	17								
Deprec. Equip. Inform.	188					49	49	89								
Contabilidade	997					332	332	332								
TOTAL	16.261	1.640	911	820	4.703	1.896	2.742	3.548	1.695	603	527	565	5.688	2.051	1.589	2.048

APÊNDICE 11: Matriz de alocação dos recursos às atividades (ano inteiro)

Recursos	Unidade Canasvieiras					Corporativo			Barra da Lagoa				Centro			
	Total	Divulg.	Reservas	Vendas	Transporte terrestre	RH	Financeiro	Diretoria	Total	Divulg.	Reservas	Vendas	Total	Divulg.	Reservas	Vendas
Combustível	10.300				10.300											
Remuneração	23.869				23.869											
Manutenção	6.000				6.000											
Depreciação	13.720				13.720											
Seguros	7.500				7.500											
Outros gastos	1.806				1.806											
Telefone	3.919	2.155	1.372	392					1.058	582	370	106	4.385	2.193	1.535	658
Mat. Escritório	574	115	287	172					309	62	155	93	718	287	287	144
Internet	840	336	210	168		25	59	42	840	462	210	168	840	336	252	252
Condomínio	3.955	494	494	618		618	618	1.112								
Aluguel									13.400	4.690	4.020	4.690	30.000	8.571	8.571	12.857
Energia elétrica (1)	3.333	518	509	691		380	490	746	1.258	267	491	500	1.764	516	570	678
Vigilância	2.040	255	255	319		319	319	574	720	252	216	252	1.140	326	326	489
Correios	207	93	52	21		10	25	6					266	226	13	27
Limpeza	6.944	868	868	1.085		1.085	1.085	1.953	1.550	543	465	543	6.297	1.799	1.799	2.699
IPTU	2.712	339	339	424		424	424	763								
Remuneração	25.556	8.945	8.945	7.667					8.901	3.115	3.115	2.670	16.200	4.050	5.670	6.480
Material Divulgação	6.600	6.600							1.840	1.840			5.160	5.160		
Propaganda	1.380	1.380							1.080	1.080			1.020	1.020		
Deprec. Mów. Utens.	800	246	246	308					300	105	90	105	750	214	214	321
Deprec. Instalações	1.400	175	175	219		219	219	394								
Deprec. Equip. Inform.	1.250	385	385	481					600	210	180	210	1.250	357	357	536
Remuneração corporativo	40.905					15.339	25.566									
Diretoria	31.800							31.800								
Deprec. Mów. Utens.	425					112	112	201								
Deprec. Equip. Inform.	2.250					592	592	1.066								
Contabilidade	12.126					4.042	4.042	4.042								
TOTAL	212.211	22.904	14.136	12.563	63.195	23.165	33.550	42.699	31.856	13.207	9.312	9.337	69.790	25.055	19.595	25.140

APÊNDICE 18: Matriz de alocação dos custos indiretos aos objetos de custos (média mensal média temporada)

[illegible]

